

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA

DÉDUCTION DES DETTES

ET

LA LOI DE FINANCES DU 25 FÉVRIER 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera présenté et soutenu le Mardi 24 Décembre 1901, à 3 heures.

PAR

ERNEST MONTGOLFIER

Président : M. BERTHÉLEMY, *professeur.*

Suffragants { MM. CHAVEGRIN, *professeur.*
SAUZET, *professeur.*

PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, rue Soufflot, 16

1901



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555404_0017

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA

DÉDUCTION DES DETTES

ET

LA LOI DE FINANCES DU 25 FÉVRIER 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera présenté et soutenu le Mardi 24 Décembre 1901, à 3 heures.

PAR

ERNEST MONTGOLFIER



Président : M. BERTHELEMY, *professeur.*
Suffragants { MM. CHAVEGRIN, *professeur.*
SAUZET, *professeur.*

PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, rue Soufflot, 16

1901

INDICATIONS BIBLIOGRAPHIQUES

Tout récemment ont été faites au sujet de la loi du 25 février 1901 un certain nombre de publications qu'il nous a été impossible de consulter en temps utile, notre travail étant déjà sous presse. En voici quelques-unes :

BESSON (T.). — *La réforme fiscale des successions, des donations et des mutations de nue propriété et d'usufruit*, Paris, 1901, in-8°.

NAQUET (E.). — *Commentaire de la loi du 25 février 1901*, Paris, 1901, in-8°.

TRÉMEAU (J.). — *Commentaire théorique et pratique de la loi du 25 février 1901, portant modification du régime fiscal des successions, donations, mutations de nue propriété et d'usufruit*, Paris, 1901, in-8°.

Nous indiquerons de même les articles parus dernièrement dans le *Bulletin-commentaire des lois nouvelles*, dans le *Journal de l'enregistrement* et dans le *Journal des notaires*.

Voici maintenant, sans parler des ouvrages courants qui sont dans toutes les mains, les traités spéciaux auxquels nous avons dû recourir fréquemment.

DEMANTE (G.). — *Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, Paris, 1878-1880, 2 vol. in-8°.

FOURNIER DE FLAIX (E.). — *Traité de critique et de statistique comparée des institutions financières, systèmes d'impôts et réformes fiscales des divers Etats au XIX^e siècle*, Paris, 1889, in-8°.

NAQUET (E.). — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, Paris, 1882, 3 vol. in-8°.

RIGAUD et CHAMPIONNIÈRE. — *Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque, et des contraventions à la loi du 25 ventôse an XI*, Paris, 1839, 2 vol. in-8°.

Enfin, les emprunts que nous avons faits à diverses publications périodiques nous obligent à citer, outre la collection du *Journal Officiel* :

Le *Bulletin de statistique et de législation comparée du Ministère des Finances* ;

Le *Répertoire périodique de l'enregistrement*, de GARNIER ;

La *Revue critique de législation et de jurisprudence*.

INTRODUCTION

La réforme de la déduction des dettes constitue le frontispice de la loi de finances du 25 février 1901 (1). Elle fait corps, il est vrai, avec d'autres innovations d'une portée considérable (2); cependant, quelle que soit l'importance absolue du nouveau mode de liquidation des droits successoraux, par exemple, ou des changements apportés dans la manière d'évaluer la nue propriété et l'usufruit, la condamnation du principe de la *non-distraction des charges* est, à certains points de vue, plus saillante encore.

En effet, ce principe, établi par la loi du 22 frimaire an VII, aboutissait, dès cette époque, à des résultats très critiquables; des lois postérieures, augmentant peu à peu le poids du régime successoral, avaient encore exagéré le caractère foncièrement injuste de ces résultats. On pouvait d'ailleurs être d'autant plus choqué par ce vice de notre législation fiscale, que les

1. Loi du 25 février 1901, portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1901, J. O. du 26 février 1901, p. 1313, art. 2 à 10.

2. *Ibid*, art. 10 à 22.

pays voisins, après avoir pris celle-ci pour modèle, surent nous devancer dans l'application de la déduction des dettes. Aussi, l'opinion publique ne tarda pas à s'emparer de la question, et elle réussit à susciter des tentatives de réforme innombrables. Cependant — et cette face du problème n'est sans doute pas la moins digne d'intérêt — des résistances inattendues devaient se manifester pendant longtemps, et cela au nom des principes mêmes. Enfin, lorsque l'accord fut complet sur l'opportunité de la réforme, il restait à résoudre de graves difficultés inhérentes à la matière. L'on ne saurait, en effet, admettre la déduction des dettes sans munir le fisc des moyens convenables pour contrôler la sincérité des dettes invoquées ; or, tous les procédés que l'on peut concevoir dans cette vue n'ont qu'une efficacité essentiellement relative.

La réforme de la déduction des dettes, telle qu'elle est réalisée par la loi du 25 février 1901, valait donc d'être étudiée, et en elle-même et dans ses précédents. Tel est le but de ce travail. La première partie traitera du principe de la *non-distraction des charges*, et, après avoir indiqué les exemples que fournissaient les législations étrangères, elle retracera enfin les vicissitudes diverses que devait subir l'application de la déduction des dettes. La seconde partie portera sur l'interprétation de la loi nouvelle. Il s'agira de reconnaître d'abord l'étendue et le caractère des changements

INTRODUCTION

qu'elle consacre dans notre régime successoral, puis de déterminer les mesures que le législateur, justement soucieux des intérêts du Trésor, n'a pu manquer de prendre pour prévenir la fraude et déjouer ses manœuvres.

Ces divers points de vue, en s'éclairant les uns les autres, feront ressortir davantage peut-être l'intérêt de cette réforme dont un siècle d'attente n'a pas peu contribué à mûrir les idées génératrices et à préciser les principes.

PREMIÈRE PARTIE

Le problème et ses diverses solutions.

CHAPITRE PREMIER

LE PRINCIPE DE LA NON-DISTRACTION DES CHARGES

§ 1. — Portée du principe.

Le principe de la non-distraktion des charges pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, se trouve consacré par les articles 14 et 15 de la loi du 22 frimaire an VII.

Art. 14. — « *La valeur de la propriété, de l'usu-
« fruit et de la jouissance des biens meubles, est dé-
« terminée, pour la liquidation et le paiement du
« droit proportionnel, ainsi qu'il suit, savoir :*

« ...8° *Pour les transmissions entre-vifs, à titre gra-
« tuit, et celles qui s'opèrent par décès, par la déclai-*

« ration estimative des parties, sans distraction des
« charges.

Art. 15. — « *La valeur de la propriété, de l'usu-
« fruit et de la jouissance des immeubles, est déter-
« minée, pour la liquidation et le paiement du droit
« proportionnel, ainsi qu'il suit, savoir :*

«... 7° *Pour les transmissions de propriété entre-
« vifs, à titre gratuit, et celles qui s'effectuent par
« décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à
« vingt fois le produit des biens, ou le prix des baux
« courans, sans distraction des charges...*

« 8° *Pour les transmissions d'usufruit seulement,
« soit entre-vifs, à titre gratuit, soit par décès, par
« l'évaluation, qui en sera portée à dix fois le produit
« des biens, ou le prix des baux courans, aussi sans
« distraction des charges... »*

Le mot *charges*, tel qu'il est employé ici, comprend les dettes de toute nature, les obligations qui incombent à une personne, soit à raison des biens qu'elle possède, soit à raison des engagements qu'elle a contractés. Ce sont, par exemple, les contributions, les frais de dernière maladie, les dépenses d'entretien, les primes d'assurance, les dettes hypothécaires et autres. En dépit de ces charges qui affectent le patrimoine, mais seulement à titre de garantie, l'héritier acquiert intégralement la propriété des biens composant la succession. Au contraire, ne sont pas régis par le principe

de la non-distraktion des dettes les démembrements qui diminuent la valeur du fonds. Les legs ne constituent pas davantage des dettes de l'hérédité. Il en va de même pour l'usufruit, bien que, dans certains cas, la loi du 22 frimaire an VII tarife la transmission de la nue propriété comme si la jouissance n'en était pas distraite.'

D'une façon générale, il est impossible de déterminer doctrinalement avec précision le champ d'application du principe. On discuta longtemps certains points. Parfois la jurisprudence de la Cour de cassation fit prévaloir des solutions qui atténuaient légèrement l'injustice des conséquences de la règle.

En vertu d'un arrêt du 3 mars 1829, les parts ou actions sociales dépendant de la succession d'un associé, ne supportent l'impôt que sur leur valeur nette. Ce n'est pas une dérogation au principe. En effet, l'art. 529 du Code civil déclare meubles « *les actions ou* « *intérêts dans les compagnies de finance, de com-* « *merce ou d'industrie, encore que des immeubles* « *dépendant de ces entreprises appartiennent aux* « *compagnies* », et par là, il admet implicitement que le fonds social n'appartient pas indivisément aux associés, mais à la société ou compagnie elle-même dont elle fait un être moral distinct. Le droit de propriété de l'associé ne porte que sur l'émolument net restant après imputation du passif sur l'actif. Cet

émolument, ou valeur effective de l'action est seul soumis à l'impôt. Peu importe, d'ailleurs, que la société soit en liquidation, car l'être moral subsiste jusqu'à la fin de cette opération.

Le bénéfice de cette théorie échappe aux associations en participation, puisqu'elles n'ont pas pour effet de créer une personne morale, et aux sociétés non constituées par écrit qui n'existent pas au regard de l'Administration. On doit alors déclarer les biens en nature, sans en distraire le passif.

La règle de la loi de frimaire ne s'appliquait pas, lorsque la succession comprenait des dettes contractées par le *de cujus* en vertu d'un mandat ou d'un titre analogue. Dans ce cas, le mandataire, le tuteur, le dépositaire, le créancier gagiste, *etc.*, détiennent les sommes dont il s'agit sans être propriétaires. « Les obligations, dit M. Demante, qui procèdent du mandat ou d'un titre analogue, n'encourent ni à leur naissance, ni à leur extinction, aucun droit proportionnel. La raison en est que les objets livrés au mandataire n'ont pas cessé un seul instant d'appartenir au mandant. Cela va sans difficulté pour les corps certains. Mais cela même est étendu aux sommes ou valeurs, parce que ces sortes de choses s'apprecient dans leur quantité, non dans leur espèce. Puisque les sommes ou valeurs recouvrées par le mandataire, en cette qualité, pendant toute la durée

« de ses pouvoirs, sont propres au mandant, il s'en-
« suit qu'au décès du mandataire, ses héritiers ne re-
« cueillent pas lesdites valeurs ; donc ils ne doivent
« de ce chef aucun droit de mutation » (1).

Par un arrêt du 22 août 1850, la Cour de cassation assimilait, à ce point de vue, la position de l'usufruitier à celle du mandataire. De même que le mandataire ou le dépositaire, l'usufruitier détient à titre précaire les objets grevés de son usufruit : à l'extinction de l'usufruit, le nu propriétaire les reprend comme sa propre chose. Pour la perception des droits de mutation par décès, ces objets devaient être distraits du patrimoine de l'usufruitier, sans excepter ceux qui avaient subi des transformations ne permettant plus de les reconnaître *in specie*.

Un autre arrêt du 29 juillet 1862 déclare que les sommes données entre-vifs, et non encore payées au décès du testateur, ne sauraient être considérées comme charges de la succession. Lorsque le donateur se dessaisit actuellement et irrévocablement, cet acte opère une véritable mutation, et les droits sont perçus en conséquence. Si les sommes ainsi données ne sont pas encore sorties du patrimoine du donateur au moment de son décès, elles ne peuvent, du moins, faire partie de la masse imposable. Cependant l'Administration

1. G. Demante, *Principes de l'enregistrement*, 4^e édition, t. II. n° 692.

tendait à les placer sous le régime de la non-distrac-tion. L'arrêt de la Cour fut précédé d'une longue controverse.

Des difficultés s'étaient élevées aussi touchant les legs particuliers de choses n'existant pas en nature dans la succession. Considérer ces legs comme des charges et ne les point déduire, c'était percevoir l'impôt d'abord sur toute la masse de l'hérédité et en outre sur les choses léguées. La question fut tranchée par un avis du Conseil d'Etat du 27 septembre 1808 qui a force de loi : le Conseil d'Etat «...est d'avis que, lors-
« que des héritiers ou légataires universels sont gre-
« vés de legs particuliers, de sommes d'argent non
« existantes dans la succession, et qu'ils ont acquitté
« le droit proportionnel sur l'intégralité des biens de
« cette même succession, le même droit n'est pas dû
« pour ces legs ; conséquemment, que les droits déjà
« payés par les légataires particuliers doivent s'im-
« puter sur ceux dûs par les héritiers ou légataires
« universels ».

On a longtemps soutenu également que les sommes léguées à titre particulier, et non payées au décès de l'héritier ou du légataire universel qui en est chargé, formaient une dette de sa succession, et, par suite, ne pouvaient être déduites de son actif. La Cour de cassation ne se rangea pas à cet avis (8 décembre 1858 et 25 juin 1862). Il était donc admis que les sommes

d'argent léguées à titre particulier ne supportaient pas le droit de mutation par décès, soit qu'elles n'eussent pu être payées avant le décès du légataire universel, soit qu'elles eussent été stipulées payables sans intérêts après ce décès.

Un arrêt du 11 août 1869 classait parmi les charges non déduites les reprises dont l'époux survivant est créancier envers la succession de son conjoint.

Si les époux étaient mariés sous le régime de la communauté, les prélèvements sur la masse commune échappaient à cette règle, bien entendu. Mais, le mari étant prédécédé, s'il y avait insuffisance de la communauté et si, par conséquent (art. 1472 du Code civil), les reprises de la femme s'exerçaient en outre sur les biens personnels du mari, ce complément de reprises était soumis au paiement des droits de mutation par décès. Et la non-distraktion s'appliquait à la totalité des reprises, lorsque la femme ou ses représentants renonçaient à la communauté. Ici, en effet, c'est une pure créance sur les biens personnels du mari, et on retombe dans les cas prévus par l'arrêt de la Cour.

D'après M. Demante, cette règle devait comporter deux limitations : « 1° Si, lors du décès, il existe du « numéraire, des denrées, des billets de banque, des « titres au porteur, on peut admettre que ces choses « sont la représentation des reprises de l'époux survi- « vant, et qu'ainsi elles ne sont pas dans le patrimoine

« du prédécédé ; — 2° quand le contrat de mariage
« autorise le mari à recevoir la dot sans emploi, ou à
« opérer ce emploi au moyen d'une reconnaissance
« sur ses immeubles propres, le mari est plutôt usu-
« fruitier que débiteur des sommes ou valeurs : et puis-
« qu'on admet la distraction dans le cas du quasi-usu-
« fruit, il serait conséquent de l'admettre aussi bien
« dans l'espèce (1) ».

La jurisprudence n'était pas fixée sur ces deux points. Il faut noter cependant que le mari institué légataire en usufruit des reprises de sa femme devait être considéré comme étant resté débiteur desdites reprises envers les héritiers de la femme au même titre qu'envers celle-ci et non à titre d'usufruitier, à moins qu'il ne fût justifié d'un acte ayant produit l'interversion du titre et la novation de la dette. Il en résultait que, lors de son décès, ses héritiers n'étaient pas admis à déduire les reprises de l'actif déclaré, s'ils ne pouvaient se prévaloir de cette novation (Le Puy, 26 juin 1890 ; trib. de la Seine, 3 novembre 1894 ; Mâcon, 27 décembre 1899).

Le principe de la non-distraction des charges ne subissait aucun autre échec. Il recevait donc une application extrêmement étendue. On en jugera d'ailleurs par ses conséquences.

1. G. Demante, *loc. cit.*, n° 696.

§ 2. — Conséquences.

Nous classerons ces conséquences en deux catégories. La première comprendra les répercussions exercées par le principe de la loi de frimaire sur la liquidation des droits de mutation par décès dans certains cas particuliers. Ce sont des conséquences indirectes. Dans la seconde entreront les effets pratiques et immédiats de la non-distraktion à l'égard du contribuable.

Aux termes de l'art. 811 du Code civil : « *Lors-
« qu'après l'expiration des délais pour faire inven-
« taire et pour délibérer, il ne se présente personne
« qui réclame une succession, qu'il n'y a pas d'héritier
« connu, ou que les héritiers connus y ont renoncé,
« cette succession est réputée vacante.* » Elle est alors
pourvue d'un curateur (art. 812) qui doit acquitter les
droits de mutation par décès. Sous le régime de la loi
de frimaire, les charges n'étant pas déduites, cet impôt
était perçu souvent, en réalité, au détriment des créan-
ciers de la succession. A ce sujet, M. Demande fait
valoir les considérations qui suivent : « 1° Par la
« mort du débiteur, les créanciers n'ont acquis au-
« cun droit nouveau. Il est dur de leur faire suppor-
« ter comme impôt des mutations, une déduction quel-
« conque sur le patrimoine en liquidation ; — 2° Si
« l'Etat avait exercé son droit de déshérence, aucun

« impôt n'eût été encouru (loi fr., art. 70, § 2, n° 1).
« L'Etat, comme tout successeur aux biens, aurait été
« lui-même obligé aux dettes; à concurrence desdits
« biens. Pourquoi, la succession restant vacante, les
« créanciers du défunt subiraient-ils le concours de
« l'administration de l'enregistrement, alors qu'au cas
« de déshérence ces créanciers auraient eu pour obli-
« gée l'administration des domaines? » (1). M. Demante
aurait voulu que les créanciers du défunt fussent payés
d'abord, l'excédent devant profiter tôt ou tard à l'Etat
si aucun héritier ne se présentait en temps utile. L'in-
justice de la règle a disparu avec le principe de la non-
déduction des dettes.

Ce principe entraînait encore des conséquences
anormales au cas de séparation des patrimoines,
comme au cas d'acceptation bénéficiaire. Dans ces
deux hypothèses, en effet, on aboutissait, en général,
à une diminution injuste du gage des créanciers.

Les créanciers d'un commerçant en faillite ou en
liquidation judiciaire étaient lésés d'une manière sem-
blable. Le jugement déclaratif dessaisit le failli de l'ad-
ministration de son patrimoine, sans lui enlever la
propriété de ce dernier. Au décès du failli, il y avait
lieu de percevoir les droits de mutation sans distraction
des charges.

1. G. Demante, *loc. cit.*, n° 667-I.

Le créancier qui devient héritier de son débiteur perd sa créance. Mais la somme qui, en entrant dans son patrimoine, éteint cette créance, était soumise à l'impôt : ne fait-elle point partie de l'actif brut de l'hérédité ?

D'autres anomalies seront palliées par l'abrogation du principe de la loi de frimaire. En vertu d'une théorie dite de la *propriété apparente*, le propriétaire est, à l'égard de la loi fiscale, la personne au nom de laquelle la propriété est constatée par un acte authentique, fût-il démontré que la réalité des faits est en désaccord avec cette constatation (art. 1341 C. c.). Par suite, les héritiers paient l'impôt à raison des créances qui résultent d'un titre au nom de leur auteur, même s'il est établi que les fonds ont été fournis par un tiers. Pareillement sera soumis aux droits l'immeuble acquis sous le nom du défunt bien qu'en réalité l'acquisition ait été faite pour le compte d'une autre personne ou d'une société dont il était membre. C'est en réalité par une conséquence de la loi civile que les fonds fournis par un tiers et l'immeuble acheté pour le compte d'autrui, sont, aux yeux de l'Administration, compris dans l'hérédité. Mais ces fonds et cet immeuble sont *dûs* au véritable créancier ou au véritable acquéreur et l'injustice consiste à imposer la valeur de ces biens en tant que dettes.

Un cas analogue s'est présenté pour les cautionne-

ments des fonctionnaires et officiers publics, lorsque les deniers en étaient avancés par un bailleur de fonds. Ce bailleur de fonds étant considéré seulement comme un créancier privilégié vis-à-vis de son emprunteur, la propriété du cautionnement, disait-on, appartient en réalité au titulaire. Au décès de celui-ci, elle serait donc ajoutée à la masse de la succession. Et la charge correspondante n'était pas déduite. D'ailleurs, la même somme, à titre de créance, cette fois, supporterait à nouveau des droits de mutation si la succession du prêteur s'ouvrait alors.

On voit, par ces exemples, l'influence qu'exerçait la non distraction du passif sur le régime fiscal des successions tout entier. Dans des cas nombreux, cette influence le viciait profondément, substituant à la base légitime de l'impôt des valeurs plus ou moins fictives. Cependant, nous n'avons examiné jusqu'à présent que des situations exceptionnelles. Nous avons envisagé des hypothèses spéciales dans lesquelles l'action du principe ancien n'intervenait, pour ainsi dire, que d'une façon secondaire. Les modes de taxation en vigueur à l'égard des successions vacantes, des successions acceptées sous bénéfice d'inventaire, *etc.*, aboutissaient à des résultats très critiquables. Toutefois, bien que leur injustice soit appelée à disparaître, du moins en grande partie, par l'application de la déduction des dettes, cette injustice n'était pas directement

et nécessairement imputable au système contraire. Il n'y avait là que des conséquences indirectes de la non-distraktion.

Mais le principe établi par les art. 14 et 15 de la loi du 22 frimaire an VII, qu'on l'appliquât aux cas particuliers étudiés précédemment, ou bien, suivant les conditions normales et ordinaires, à la liquidation de tous les droits de mutation par décès en général, n'en produisait pas moins des effets identiques à l'endroit des contribuables.

Pour toutes les successions dans lesquelles figurent des dettes, la non-distraktion des charges détruit la proportionnalité de l'impôt. Aux tarifs légaux elle substitue, en quelque sorte, des tarifs progressifs à rebours, puisque la contribution est d'autant plus lourde que le redevable est plus obéré. Soit une succession de 10.000 fr. transmise à une personne non parente. Les droits étaient perçus aux taux de 11 fr. 25 p. 100, ce qui donne 1.125 fr. Si cette succession comportait un passif de 50 p. 100, l'héritier payait la même somme qui, par rapport aux 5.000 fr. réellement recueillis, fait ressortir un taux de 22,50 p. 100. Les dettes absorbaient-elles les trois quarts de l'hérédité, l'impôt était calculé à raison de 45 p. 100. D'autre part, dans une succession de 100.000 fr. avec un passif de 90.000 fr. le fisc réclamait 11.250 fr. soit 1.250 fr. au-delà de l'actif net. Enfin l'impôt retombait géné-

ralement sur les créanciers, lorsque le montant des charges outrepassait les forces de l'hérédité. Et, comme le fait remarquer M. Demante (1), un même sac d'écus pouvait être frappé dans deux successions : dans celle du prêteur, à cause de sa créance, dans celle de l'emprunteur, à cause de la possession des écus. De même, la valeur d'un immeuble acheté et non encore payé, figurait à la fois dans la succession de l'acheteur, possesseur de l'immeuble, et dans celle du vendeur, créancier du prix.

En fait, les cas extrêmes, que nous indiquons de préférence afin de montrer jusqu'où allait l'injustice de la règle récemment abolie, ne laissent pas de se présenter assez souvent. Voici un exemple caractéristique.

M. Leblond-Barette et son fils forment à Elbœuf en 1857, pour une durée de six ans, une société en nom collectif, dans le but de faire des opérations de banque. En 1861 la société est prorogée pour un nouveau délai de six ans. En 1867 MM. Leblond omettent de renouveler l'acte de société, mais continuent à exploiter la maison de banque sous la même raison de commerce. Leblond fils meurt en 1875. Leblond père renonçant à sa part réservée, la femme de Leblond fils est légataire universelle. Peu de jours après, survient le décès

1. G. Demante, *loc. cit.*, t. II, n° 571.

du père qui institue la même personne légataire universelle. Mme Leblond accepte les deux successions sous bénéfice d'inventaire. Elle souscrit au bureau d'enregistrement d'Elbœuf les déclarations prescrites par la loi pour le paiement des droits de mutation par décès, sans y mentionner les valeurs composant l'actif de la maison de banque Leblond-Barette et fils, qui appartenaient indivisément aux défunts, mais qui étaient absorbées par le passif dans leur intégralité.

Ces valeurs actives s'élevaient à seize millions, soit huit millions pour chaque succession ; l'Administration décerne contrainte. En appliquant le principe de la non-distraktion des charges, les droits devaient être liquidés au taux de 8 p. 100 quant à la succession de Leblond fils (transmission entre époux : lois du 28 avril 1816, art. 53, et du 11 mai 1850, art. 10) et au taux de 9 p. 100 quant à celle de Leblond père (transmission entre personnes non parentes : lois du 21 avril 1832, art. 33, et du 18 mai 1850, art. 10). Le total atteignait, décimes compris, 4.200.000 fr. De plus, l'omission commise rendait le déclarant passible d'un droit en sus. Le fisc revendiquait donc une somme de 2.400.000 fr. Mme Leblond fait opposition à la contrainte, et soutient devant le tribunal de Rouen que la société n'avait pas cessé d'exister jusqu'au décès du premier associé et que la part d'intérêts afférente à chaque associé avait

seule été transmise. Comme ces parts étaient négatives elle prétend ne devoir aucun impôt à ce titre. Le tribunal ordonne cependant l'exécution de la contrainte. En cassation, l'Administration fait valoir à nouveau qu'il n'y avait point société entre les Leblond au moment de leur décès. Elle reconnaît, d'ailleurs, que Mme Leblond ne retire en réalité aucun bénéfice des deux successions. On lit dans le mémoire présenté par l'Administration : « Dans ces conditions, si la difficulté pouvait « être résolue par des considérations d'équité, l'Adminis-
« tration ne serait pas à la barre. Mais elle n'est pas
« libre de céder à ses appréciations. Elle doit faire
« exécuter la loi... ». La Cour de cassation confirma le jugement du tribunal de Rouen (1) : *Summum jus, summa injuria !*

Tout cela semble constituer un formidable réquisitoire contre la non-distraction des charges. Or, pareil réquisitoire a été prononcé à toute occasion durant cent ans, sans qu'on vît fléchir la règle incriminée. Quelles raisons valent donc contre les considérations d'équité tant de fois représentées, et quelle est en réalité la force de ces raisons ?

1. V. Garnier, *Rép. pér.* 1881, n° 5649.

§ 3. — Discussion.

Les motifs invoqués à l'appui du système de la loi de frimaire sont nombreux et divers. Les uns, d'ordre juridique, tendent à démontrer que la non-déduction des dettes est une conséquence logique et inévitable des principes fondamentaux de la législation fiscale. Les autres puisent leur force dans des considérations pratiques. On soutient que si la masse des contribuables est lésée par ce mode de liquidation des droits, certains avantages équivalents compensent la perte éprouvée. On dit encore que la réforme entraînerait nécessairement un nouveau mode d'évaluation des biens, et la taxation des immeubles d'après leur valeur réelle est un épouvantail. L'équilibre budgétaire est mis en avant, avec l'aléa que présente une révolution pareille. Enfin, se présente l'obstacle le plus sérieux : la distraction des charges aboutit à donner des primes aux simulateurs de dettes ; comment la loi pourrait-elle déjouer toutes les fraudes ? Suffira-t-il d'écarter *a priori* certaines catégories de charges dont le contrôle est impossible ? Et d'ailleurs, agir ainsi, n'est-ce pas donner naissance à une injustice nouvelle ?

Reprenons ces arguments un à un.

Le système de la loi de l'an VII, disent ceux des défenseurs du principe qui se placent au point de vue ju-

ridique, est juste parce que conforme au droit civil et aux règles essentielles de la législation fiscale. Le droit de mutation par décès est fondé sur la transmission ; or la chose reçue en héritage est transmise intégralement, quelles que soient les charges. L'impôt frappe la mutation et non l'enrichissement des contribuables ; cela s'applique d'ailleurs aussi bien en matière de mutation entre vifs à titre gratuit ou à titre onéreux, et il ne s'est élevé aucune protestation de ce côté. D'autres vont plus loin encore, prétendant que justifier la distraction des charges au profit de l'héritier serait la justifier à l'égard de tous les contribuables et pour tous les impôts. « Le droit de mutation déclarait M. Dupin à « l'Assemblée de 1849, est attaché au seul fait de la mutation de la propriété d'une tête sur une autre. Se jeter « dans les détails de l'actif et du passif est une chose « qui ne s'est jamais faite et ne se pourra jamais faire « logiquement ». En 1869 cette théorie fut soutenue avec énergie devant le Sénat par M. Quentin-Bauchart, rapporteur, et par M. L'Hopital, commissaire du gouvernement (1). Ce dernier s'exprimait ainsi : « L'impôt « sur les successions est dû par la succession bien « plus que par le successible. Ce principe est d'ailleurs « celui de tous les impôts. Or je ne connais pas un seul « impôt auquel on ait songé à appliquer la déduction

1. *J. O. de l'Empire*, 1869, 1^{er} semestre, p. 636, col. 5.

« des dettes... Est-ce qu'en matière d'impôt foncier, « on fait la déduction des dettes?... Comment défendre « avec le principe absolu de la déduction des dettes, « l'enregistrement lui-même en ce qui concerne « les mutations à titre onéreux ?... » De son côté, M. Demante, après avoir signalé les conséquences déplorable du principe, écrivait ces mots : « Je dois « pourtant faire observer que ce principe est conforme « au système général de la législation fiscale. Dans ce « système, ce qui fait encourir l'impôt, ce n'est pas « l'enrichissement du contribuable, c'est la transmission de la propriété, aussi bien à titre onéreux qu'à « titre gratuit... » (1).

Quelle est au juste la valeur de cette théorie assez spécieuse ?

Il convient de remarquer dès maintenant l'inefficacité de toute comparaison au point de vue des charges, entre les droits de mutation et des impôts comme la contribution foncière. Les premiers ont pour but primordial de frapper la valeur même des biens transmis ; les seconds furent créés afin d'atteindre les revenus des contribuables et si la propriété foncière, par exemple, leur sert de base, c'est seulement à titre d'indice.

1. G. Demante, *loc. cit.*, n° 571. Il est à noter que M. Demante, dans la 4^e édition de son ouvrage, ajoute : « Cette « considération est spécieuse, mais elle n'apaise pas la révolte « du sens commun ».

Pour ceux-ci, une dette n'a pas de répercussion précise ; pour ceux-là, toute charge peut être imputée mathématiquement sur la valeur de l'objet transmis.

L'assimilation des mutations par décès aux mutations entre-vifs paraît plus naturelle. Si elle est juste, et si, d'autre part, le droit de mutation, en vertu de son principe même, ne porte réellement que sur le fait de la transmission, la déduction des dettes est irrecevable en théorie, du moins dans l'état actuel de notre régime fiscal.

Peut-être, avant les lois qui sont venues compléter l'œuvre des législateurs de l'an VII, eût-il été permis de représenter le droit successoral comme portant uniquement sur le fait de la transmission. Mais avec elles sont intervenues certaines dispositions qui infirment cette vue. Il résultait, en effet, de ces lois, que les tarifs de l'impôt suivaient avant tout l'importance de la libéralité, c'est-à-dire l'émolument net advenu à l'héritier.

Devant la commission supérieure de l'enquête agricole de 1868 (séance du 22 février 1870), M. Roy, directeur général de l'enregistrement, et, à ce titre, défenseur naturel de la loi de frimaire, faisait les observations suivantes : cette loi avait fixé des tarifs indépendants des liens de parenté, sauf un régime de faveur pour les mutations en ligne directe et entre époux, les enfants et les femmes étant considérés comme associés avec le père ou le mari pour faire fructifier le bien

commun. Depuis, la loi du 28 avril 1816 et surtout la loi du 21 avril 1832 sont venues créer un véritable impôt sur les successions, puisqu'au lieu d'asseoir le droit purement et simplement sur la mutation de l'immeuble, ces lois ont réglé les tarifs eu égard aux personnes entre lesquelles se fait la mutation. Et M. Roy terminait ainsi : « Je reconnais que depuis la loi de 1832, il est très difficile de soutenir que l'impôt des mutations de la loi de l'an VII ne soit pas transformé en impôt sur les successions, et qu'il convient d'examiner le principe de la déduction des dettes » (1).

Or, à quelle époque a-t-on tiré parti de la théorie juridique d'après laquelle les droits sont établis sur la mutation, abstraction faite de l'enrichissement de l'héritier, sinon à une époque postérieure à 1832 ? Ce n'est point que les auteurs de la loi de l'an VII aient ignoré la portée du principe qu'ils adoptèrent, et pourtant, ils ne firent valoir en sa faveur que des considérations d'ordre pratique.

La *matière imposable* qui détermine la quotité des droits de mutation par décès diffère donc de la valeur brute de tous les corps certains dont l'actif se compose. L'impôt frappe la succession, c'est-à-dire l'ensemble indivis des biens et des charges. Le Code civil

1. Emprunté au rapport de M. Cordelet. — *Doc. parl., Sénat, 1896, p. 287, col. 3.*

consacre cette indivisibilité qui existe même par rapport à l'auteur de la succession pour le calcul de la quotité disponible. L'art. 922 est ainsi conçu : « *La réduction se détermine en formant une masse de tous les biens existants au décès du donateur ou testateur. On y réunit fictivement ceux dont il a été disposé par donations entre-vifs, d'après leur état à l'époque des donations et leur valeur au temps du décès du donateur. On calcule sur tous ces biens, après en avoir déduit les dettes, quelle est, eu égard à la qualité des héritiers qu'il laisse, la quotité dont il a pu disposer.* »

La déduction des dettes est donc rationnelle en ce qui concerne l'impôt successoral. Au contraire les droits de mutation qui restent déterminés par le fait même de la transmission ne la comportent pas. C'est le cas des mutations entre-vifs à titre onéreux. Pour les mutations entre vifs à titre gratuit, les tarifs tiennent compte des liens de parenté. Ici encore, le législateur considère l'étendue de la libéralité plus que la transmission en elle-même. D'ailleurs le droit gradué créé par la loi du 28 février 1872, ou plutôt le droit proportionnel réduit qui l'a remplacé (loi du 28 avril 1893), est perçu, en général, après déduction du passif (contrats de mariage, partages, etc.) (1).

1. Voir *Les impôts en France*, par J. Caillaux, A. Touchard, G. Privat-Deschanel, pp. 182 sq.

Quant au droit proportionnel qui frappe la plupart des mutations à titre gratuit, pourquoi ne bénéficierait-il pas de la réforme au même titre que l'impôt successoral ? Aucune raison de principe ne s'y oppose. On remarquera seulement que la non-distraktion des charges ne peut produire des conséquences aussi désastreuses à l'égard du donataire qu'à l'égard de l'héritier. « Je concède volontiers, dit M. Naquet, que les dettes « devraient être déduites dans toutes les mutations « gratuites, tout en faisant observer que c'est particulièrement à propos des successions que cette déduction occasionnerait une perte importante à « l'Etat... » (1).

La thèse qui vient d'être réfutée était parfois aussi présentée sous cette forme : le droit de mutation constitue le prix de la protection accordée par la société au nouveau possesseur. Le service rendu est le même, qu'il y ait des dettes ou non, puisque le patrimoine du défunt est transmis intégralement. La loi de 1832 contredit ce raisonnement : le prix du service rendu ne devrait pas varier suivant le degré de parenté.

Mais fallait-il accorder autant d'importance aux arguments de cette nature ? « Ce sont là jongleries de « légistes et arguties de procureur auxquelles personne « ne s'arrête plus » (2).

1. Naquet, *Traité de l'Enregistrement*, t. II, p. 514.

2. Baron de Meaux, *Une réforme*. — *Les nouveaux droits sur*

Quand un principe engendre des conséquences aussi injustes que celles de la non-distraktion des charges, n'est-il pas condamné par lui-même? On comprend mieux, toutefois, certains arguments d'ordre moins théorique, et que l'on peut résumer ainsi : la réforme est impossible, si ce n'est au prix d'injustices plus considérables encore.

Et, en effet, tous les défenseurs du système de l'an VII n'étaient pas assez téméraires pour vouloir le justifier au nom des principes. La plupart le condamnaient à ce point de vue ; mais, s'appuyant sur des questions de fait, l'on tentait de prouver, soit que la non-distraktion du passif était inoffensive dans ses résultats généraux, soit que l'application du principe contraire devait être trop dangereuse ou impossible.

On a donc prétendu que la rigueur du principe était compensée par des avantages suffisants. C'était l'avis de Cretet, rapporteur de la loi de l'an VII. Cretet faisait valoir la modicité du tarif des successions mobilières et de la capitalisation par vingt du revenu des immeubles : « La perception du droit sur les successions
« immobilières, déclarait-il dans la séance du 17 bru-
« maire au Conseil des Anciens, est justifiée par l'im-
« possibilité d'employer un mode plus équitable ; mais
« il faut aussi se convaincre que l'affranchissement

les successions et les donations, in Le Correspondant, n° 917, p. 863.

« du mobilier des successions était une compensation, ou du moins un grand adoucissement à cette mesure ».

Ainsi, il faudrait considérer l'impôt comme une sorte d'abonnement. Le trésor consentirait à diminuer le taux des mutations mobilières, à la condition de liquider les droits sur l'actif brut des hérédités. Voilà une théorie étrange. A supposer que la compensation existe pour le trésor, existe-t-elle pour les redevables ? Ceux-ci ne seront-ils pas atteints inégalement suivant l'importance des charges et la nature mobilière ou immobilière de la succession ?

Quoi qu'il en soit, l'argument présenté par Cretet ne tarda pas à perdre toute raison d'être. La loi de l'an VII établissait sur les meubles un droit égal au quart environ de celui qu'on appliquait aux immeubles. En 1816 et en 1832, cet écart fut diminué, pour disparaître totalement en 1850. Quant à la capitalisation par vingt du revenu des immeubles, elle a été maintenue pour les immeubles urbains, et il ne semble pas que ce soit une faveur. Les immeubles ruraux sont évalués au denier vingt-cinq depuis la loi du 21 juin 1875.

Un autre obstacle se dresse alors devant les novateurs. Suivant les expressions de M. Jamais, (1) la dis-

1. Rapport Jamais, *Doc. parl.*, Chambre, 1890, p. 845.

traction du passif et la perception du droit sur la valeur intégrale de l'actif libéré de toutes charges ne représentent-elles pas deux idées qui se correspondent et se déduisent logiquement l'une de l'autre ? La réforme ne se concevrait donc pas sans la substitution de la *valeur vénale* au revenu capitalisé, comme base de la liquidation des droits de mutation par décès. Or, de ce changement résulterait en premier lieu une aggravation de l'impôt sur la propriété rurale. Cet argument fut soutenu avec une grande insistance devant le Sénat en 1869 (1). A cette époque, il est vrai, les immeubles ruraux donnaient en général un revenu de 3 p. 100 et, par suite de la capitalisation au denier vingt, ils n'acquittaient le droit que sur les 2/3 de leur valeur. Aujourd'hui, l'évaluation fiscale se rapproche bien davantage de la réalité : le revenu de ces immeubles est multiplié par vingt-cinq, et, d'autre part, la crise agricole a plus atteint leur valeur vénale que leur revenu. Cependant, la capitalisation par vingt-cinq, pour donner des résultats conformes à la vérité, suppose un revenu de 4 p. 100, estimation trop élevée dans un certain nombre de cas. Le nouveau système aboutirait sans doute à une taxation légèrement plus forte de la propriété rurale. MM. Burdeau et Poincaré, minis-

1. *J. O. de l'Empire*, 1869, 1^{er} semestre, pp. 373 sq.

tres des finances, escomptaient, de ce chef, une plus-value de sept à huit millions seulement.

Une seconde considération conduit au maintien du mode de liquidation consacré en l'an VII. Depuis la loi du 23 août 1871, l'enregistrement des baux et locations verbales est obligatoire. L'Administration dispose par là d'une base aussi sérieuse et aussi précise que possible pour la détermination du capital soumis aux droits de mutation par décès. Renoncer à de pareils éléments d'appréciation, pour se lancer dans l'inconnu, constituerait une faute impardonnable. Au cours de la discussion qui eut lieu à la Chambre des députés, en 1891, sur la distraction du passif, M. Raiberti prononçait ces paroles : « La base de la loi de frimaire est le revenu
« capitalisé, c'est-à-dire multiplié par vingt pour les
« immeubles urbains, et par vingt-cinq pour les immeu-
« bles ruraux. C'est la certitude même, car c'est le
« produit d'un taux de capitalisation fixe... et du revenu,
« c'est-à-dire d'une autre quantité constante puis-
« qu'elle est fournie par une comparaison mathéma-
« tique, quand elle n'est pas fournie par l'enregistre-
« ment. La commission propose de remplacer cette
« base par une base nouvelle qui serait la valeur
« vénale. Qu'est-ce, messieurs, que la valeur vénale ?
« C'est le rapport de l'offre à la demande, c'est-à-dire
« ce qu'il y a de plus mobile et de plus changeant en
« ce monde, quand il n'y a pas la bourse dont la cote

« officielle puisse donner jour par jour la valeur de ce
« rapport. Elle dépend du lieu, du jour, des personnes,
« du moment, des circonstances....., c'est une valeur
« de fantaisie et de spéculation.... Et c'est sur cette
« base, la plus changeante de toutes parce qu'elle est
« la plus subjective de toutes, que vous voudriez éta-
« blir un impôt aussi important que l'impôt de muta-
« tion! » (1).

Dans l'espoir d'éviter tout reproche on imagina une solution mixte. On prescrivait, en principe, l'évaluation des immeubles d'après leur valeur vénale, mais on laissait aux agents le droit d'opter entre le nouveau et l'ancien système, à charge de choisir toujours suivant l'intérêt du Trésor. De cette manière, l'Administration ne renonçait pas à utiliser les renseignements précieux recueillis depuis la loi de 1871, et aucune perte n'était à redouter pour le fisc.

Cette combinaison ne résiste pas à l'objection suivante : si l'évaluation d'après la valeur vénale est seule juste, pourquoi réserver à l'arbitraire de l'Administration le droit de procéder autrement ?

Telle est donc l'argumentation des personnes qui invoquaient contre la distraction des charges les défauts inhérents à la liquidation des droits sur la valeur vénale. Elle semble présenter une certaine force. En

1. *J. O.*, Chambre, *Débats*, 1891, pp. 587 et 588.

réalité, elle ne porte pas. Elle repose sur cette affirmation que l'on ne peut concevoir la déduction des dettes en dehors d'un nouveau procédé d'évaluation. Or cela est inadmissible. Avec M. Naquet, nous dirons «... qu'il
« n'y a aucune corrélation entre le système de l'éva-
« luation des immeubles et celui de la distraction des
« charges. Ce n'est qu'une question de rendement pour
« le trésor et non une question de principe... » (1). Si la déduction des dettes est conforme à l'équité, pourquoi en subordonner l'application à tel ou tel mode de taxation ? Va-t-on reproduire cette idée que la non-déduction était rachetée par un régime de faveur dont jouissaient les immeubles ?

Lorsque le Sénat étudia la réforme, en 1869, le rapporteur, M. Quentin-Bauchart, produisit cet argument :
« Une terre vaut, par exemple, 100.000 fr., et elle est
« hypothéquée pour 60.000 fr. Le revenu à 3 p. 100 ne
« donne en le multipliant par 20, que 60.000 fr. qui
« sont absorbés par l'hypothèque. Donc, rien pour le
« fisc ; et cependant, dans cette hypothèse, il y a dans
« la succession une valeur active de 40.000 fr. ».
M. Boinvilliers, dans son discours, cite ce passage pour y répondre ainsi : « C'est bien vrai, mais supposez au-
« jourd'hui, avec la loi actuelle, une terre de 100.000 fr.
« libre. On ne payera que pour 60.000 fr., donc il y

1. Naquet, *loc. cit.*, t. II, p. 513.

« aura de même 40.000 fr. que le fisc n'atteint pas... » (1).

Valeur vénale et déduction des dettes ne sont donc pas deux idées liées indissolublement, et l'on ne saurait repousser la réforme à raison des inconvénients qui sont propres au premier des deux termes.

Mais les défenseurs du système de l'an VII ont entre les mains une arme plus redoutable : la question de la fraude. Les contribuables, disent-ils, produiront des dettes fictives. Pour les écarter, limiterait-on l'effet de la réforme à certaines catégories de dettes ? C'est injuste et d'ailleurs inefficace. L'Administration pourrait-elle recourir indifféremment à tous les moyens d'information ? Ce serait donner au fisc des pouvoirs exorbitants et inconciliables avec le caractère français.

Ces considérations, plus que toute autre, ont influencé les auteurs de la loi de frimaire, et elles firent échouer les tentatives de réforme à plusieurs reprises.

Cretet, dans son rapport au Conseil des Cinq-Cents, (séance du 17 brumaire an VII), exposait que si l'on admettait la distraction des charges, « il faudrait procéder à la liquidation de toute succession contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés de la régie dans un état

1. *J. O. de l'Empire* 1869, 1^{er} semestre, pp. 602 sq.

« permanent d'hostilité contre toutes les familles et de
 « les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus
 « intimes... » (1)

M. Quentin-Bauchart, rapporteur des pétitions sou-
 mises au Sénat en 1869, écrivait : « La déduction pro-
 « voque les intéressés à déclarer des dettes fictives.
 « La faveur est ici pour le successible sans bonne foi.
 « Ni le législateur belge, malgré des efforts répétés,
 « ni encore moins le législateur italien ne semblent
 « avoir découvert un moyen certain de soustraire
 « les déclarations des héritiers aux calculs de la
 « fraude » (2).

Cependant, depuis 1888 tous les gouvernements qui
 se sont succédé manifestèrent l'intention de faire
 aboutir la réforme. Sollicitée par l'opinion publique,
 l'Administration des finances s'était résignée à l'accep-
 ter dès 1876. La question de la fraude n'en restait pas
 moins l'objet des préoccupations constantes de tous les
 ministres compétents. On lisait au *Journal Officiel* du
 15 novembre 1876, dans une note émanant de l'Ad-
 ministration : « Les justifications à exiger des héri-
 « tiers doivent être soumises à des règles aussi pré-
 « cises que possible, mais nécessairement délicates et
 « complexes. Sans cette précaution indispensable et

1. Garnier, *Rép. per.*, n° 7103.

2. Rapport *Quentin-Bauchart*, *J. Off. de l'Empire*, 1869,
 1^{er} semestre, p. 374.

« qui n'a été négligée par aucun des législateurs étrangers, le produit de l'impôt serait entièrement à la « merci de la fraude ».

Est-il donc exact de prétendre qu'on ne peut éviter les fraudes, ou qu'on se heurte alors soit à des moyens de contrôle insupportables, soit à l'injustice d'une réforme tronquée ?

Certainement, si aucune dette n'est exceptée, le fisc, pour lutter avec avantage contre la mauvaise foi, doit pénétrer dans les affaires intimes des familles. Mais refuser le bénéfice de la réforme à certaines catégories de dettes n'entraîne pas une nouvelle injustice. Ce sera toujours un grand progrès sur la législation antérieure, que d'admettre les charges faciles à prouver, c'est-à-dire, en somme, les plus importantes, car ces dernières comportent en général des titres. Toutefois, l'objection aurait une certaine portée dans le cas où, des dettes nombreuses étant mises de côté, on augmenterait les anciens tarifs afin que les recettes du Trésor ne soient pas affectées par l'application du nouveau système. Le poids de la réforme retomberait alors, pour une grande part, sur ceux qui auraient le droit d'en attendre un dégrèvement.

Voici donc une mesure capable d'atténuer les effets de la fraude : détermination précise, par le législateur, des charges déductibles.

En écartant les dettes qui se prêteraient particuliè-

rement aux contestations entre le fisc et les héritiers, les dettes verbales, par exemple, on peut aussi éviter de donner aux agents des attributions inquisitoriales. Ceux-ci auront des pouvoirs étendus, mais bornés par des règles strictes qui définiront les modes de justification à exiger des héritiers. Cependant, il semble que la production des titres, l'attestation des créanciers, *etc.*, ne suffisent pas à éloigner toute crainte de fraude : lorsqu'une personne demande la déduction d'une dette constatée par acte authentique, par exemple, l'Administration ignore si elle n'a pas été payée ; il est facile à l'héritier de dissimuler une quittance. Le créancier hésitera-t-il toujours à se faire son complice ? Des pénalités sévères réprimeront les collusions frauduleuses, mais encore faut-il qu'on soit en mesure de les mettre à découvert.

En somme, on est obligé de reconnaître que la distraction des dettes, fût-elle organisée par la loi la mieux faite, laissera toujours une certaine marge à la fraude. Il est vrai qu'aucun impôt n'échappe à cet inconvénient. On visera seulement à la rendre aussi difficile et aussi rare qu'en toute matière. On ne doit pas renoncer à supprimer les conséquences de la non-distraction par la seule crainte de quelques cas exceptionnels qui ne sauraient compromettre gravement les intérêts du Trésor.

Mais, dit-on enfin, si le Trésor ne doit pas éprouver

un préjudice sérieux du fait de la mauvaise foi des contribuables, il n'en est pas moins vrai que la distraction du passif entraînera une moins-value de 30 millions environ sur le produit de l'impôt successoral. Pour combler ce déficit, les tarifs seront élevés. Où est le bénéfice des redevables?

Effectivement, en 1894, M. Poincaré, ministre des finances, estimait que la moins-value atteindrait 25 millions (1), et son projet ne comportait qu'une application restreinte de la distraction des charges. Cette évaluation ne fut pas contestée. Sans doute, le Trésor n'est pas en état de supporter, sans compensation, une pareille diminution de recettes. On demandera aux droits de mutation pour décès un rendement égal à ce qu'ils donnaient auparavant. Ainsi, chacun paiera davantage, mais la règle de l'égalité proportionnelle ne sera pas violée comme sous le régime de la loi de frimaire. Dans la discussion de 1869, M. Lacaze disait :
« L'impôt peut être injuste de deux manières : il peut
« l'être par exagération, il peut l'être par la violation
« de l'égalité proportionnelle : c'est l'injustice par
« l'inégalité. Pour mon compte, je ne crois pas l'être,
« mais si j'étais acculé à cette extrémité, de choisir
« entre l'injustice par l'exagération de l'impôt et l'in-
« justice par la violation de l'égalité, j'opterais pour la

1. *Exposé des motifs* du projet Poincaré. *Doc. parl.*, Chambre, 1894, p. 1242.

« première. On s'habitue à l'exagération..... mais l'in-
« justice par l'inégalité, chaque fois qu'elle fait son
« œuvre, elle inflige une blessure nouvelle, elle irrite
« le même sentiment, et elle produit cette irritation
« non pas seulement chez celui qui souffre de l'injus-
« tice, mais chez les autres, chez tout le monde, dans
« la conscience publique... » (1)

On le voit, ces arguments divers, qu'ils cherchent leur point d'appui dans des considérations juridiques ou qu'ils s'étaient sur des questions de fait, ne réussissent point à justifier le principe de la non distraction du passif. La réforme devait donc aboutir. Cependant, leur influence a prévalu pendant longtemps. Peut-être les exemples reçus de l'étranger n'ont-ils pas été inutiles pour réduire cette influence à néant.

1. *J. O. de l'Empire*, 1869, 1^{er} semestre, p. 637, col. 4.

CHAPITRE II

LÉGISLATION COMPARÉE (1)

Généralités.

Si l'impôt est d'une nécessité universelle, du moins chaque peuple a-t-il su s'organiser un régime fiscal propre à satisfaire ses besoins particuliers et capable de s'adapter à ses mœurs originales. A cet égard, les législations sont très diverses. Toutefois, il est certains modes de taxation qui, faciles à justifier comme à établir, devaient attirer l'attention de tous les gouvernements. L'impôt sur les successions rentre dans cette catégorie. Quels Etats ne prélèvent pas une part des biens transmis par décès ? Sauf les Etats-Unis qui y ont renoncé en 1870, on ne peut citer que des pays d'importance secondaire ou n'ayant pas acquis leur

1. V. le *Bulletin de statistique et de législation comparée* du ministère des finances, numéro du mois d'août 1888.

V. aussi Fournier de Flaix, *Traité de critique et de statistique comparée des institutions financières, systèmes d'impôts et réformes fiscales des divers Etats au XIXe siècle*.

plein développement, par exemple la Serbie, certains cantons suisses, le Mexique, l'Uruguay, le Canada et le Japon.

Par suite, la grande majorité des législateurs a dû résoudre cette question : convient-il de percevoir l'impôt successoral sur l'actif brut, sans distraction des charges ?

Sur ce point, l'accord est à peu près unanime : depuis le 25 février 1904, le principe de la loi de frimaire n'est plus en vigueur que dans la principauté de Monaco et le canton de Zurich.

Restait le problème suivant : comment organiser la distraction des charges ? Il pouvait et devait recevoir des solutions diverses.

En général, subordonner la pratique de la déduction des dettes à certaines conditions est, comme on l'a vu, chose indispensable. Appliquée à l'aventure, la déduction des dettes conduirait à des fraudes de toutes sortes. Deux éléments peuvent contrarier un pareil résultat : les pouvoirs dont le fisc est muni et le choix des dettes à admettre en déduction. Ces deux catégories de mesures sont, en quelque sorte, solidaires. Plus entière sera l'application du principe de la déduction des charges, et plus puissantes devront être les armes de l'Administration intéressée. A l'inverse, il sera prudent d'apporter des restrictions au passif à déduire si l'on craint d'octroyer au fisc des attributions vexatoires.

Il appartenait à chaque nation de doser à sa manière l'utilisation de ces deux remèdes. Les mœurs nationales, par exemple, ne seront pas sans influence sur la détermination à prendre. Ici, l'ingérence de l'Administration chargée de recouvrer les impôts se heurte à une vive susceptibilité ; il se manifeste une tendance particulière à excuser la mauvaise foi envers le fisc. Ailleurs, on observe au contraire une docilité parfaite.

Une autre considération s'impose : l'application des règles précédentes perd de son importance dans les Etats qui adoptent pour les taxes successorales des tarifs peu élevés et leur demandent un rendement minime. Ainsi s'explique le fait que de nombreux pays admettent la déduction de toutes les dettes, sans édicter de mesures spéciales, comme on le verra plus loin. En Prusse, par exemple, les mutations par décès rapportent au trésor seulement 6 millions de marcks, en Bavière 1,5 million, en Russie 3,4 millions de roubles, alors qu'en France il s'agit de plus de 200 millions de francs.

Quoi qu'il en soit, l'intérêt présenté par l'examen des législations étrangères réside pour nous dans leur comparaison au double point de vue de l'étendue donnée à la distraction du passif et des moyens de contrôle attribués aux agents compétents.

Il est impossible d'exposer en détail les régimes adoptés par toutes les nations. Pour la plupart d'entre

elles nous nous bornerons à des indications plus ou moins sommaires, en les classant d'après la nature des dettes dont elles tiennent compte. Nous réservons des explications plus complètes à quelques pays voisins de la France. L'étude des dispositions en vigueur en Italie, en Alsace-Lorraine et en Belgique est particulièrement instructive. Elles font partie de législations générales qui portent l'empreinte du régime français. La comparaison est donc aisée. D'autre part elles ont exercé chez nous une influence considérable. Toutes les fois, ou peu s'en faut, qu'il s'est agi de proposer l'admission de la déduction des dettes en France, on a invoqué l'exemple de l'étranger, notamment de la Belgique et de l'Italie. Et il n'est pas douteux que cet argument ait vaincu bien des hésitations. Mais les systèmes adoptés par nos voisins, examinés de près, ont eu une action plus profonde et plus précise. La loi du 25 février 1901 en porte la trace, au point de vue de l'extension donnée à la déduction, comme au point de vue des mesures prises contre la fraude. L'interprétation de cette loi et l'exposé de sa genèse le feront clairement ressortir.

§ 1. — Coup d'œil d'ensemble.

Un assez grand nombre de législations admettent la déduction de toutes les dettes ou charges, sans restriction. Il en est ainsi en Allemagne, pour la plupart

des Etats. Nous citerons les royaumes de Prusse (loi du 30 mai 1873, art. 5), de Saxe (loi du 13 novembre 1876, art. 5), de Wurtemberg (loi du 24 mars 1881, art. 7), de Bavière (loi du 18 août 1879, art. 5), et le grand duché de Bade (ordonnance du 15 mai 1855, art. 66 et 76). En Autriche également (loi du 9 février 1884, art. 57 et 58) toute dette qui paraît « digne de foi » est exonérée de l'impôt. Plusieurs cantons suisses ont adopté le même régime (Argovie, Lucerne, Thurgovie, Bâle, Neuchâtel, Berne), ainsi que la Roumanie, le Chili et le Guatémala. D'après ce système, on opère, la liquidation des droits de mutation par décès en déduisant de l'actif brut la valeur de toutes les créances existant contre le défunt et autres charges de la succession. On tient compte des dettes commerciales comme des dettes civiles, des intérêts, rentes et loyers dûs jusqu'au jour du décès, des dettes relatives à la dépense domestique et aux gages des gens de service. Il en est de même pour les impôts divers, les frais funéraires et frais de procédure ou autres occasionnés par la liquidation de la succession et la mise en possession des héritiers. Les legs, les usufruits sont des charges qui n'entrent point dans le calcul de l'actif net imposable. Sauf en ce qui concerne les frais funéraires, la déduction a la même étendue en Alsace-Lorraine et en Russie.

En Angleterre, les dettes justifiées et les frais funé-

raires ne sont pas assujettis aux impôts sur les successions. Cependant la loi apporte certaines restrictions à ce principe. D'ailleurs la déduction immédiate n'est autorisée que depuis 1881. Auparavant, le contribuable acquittait le droit de *probate* sur l'actif brut, sauf à établir plus tard que certaines valeurs avaient été absorbées par le passif et à demander le remboursement du trop perçu. Depuis le *Finance act* de 1894, le régime fiscal des successions ne comprend plus que deux sortes de taxes. Le *legacy* et le *succession duty*, entièrement fusionnés, frappent aujourd'hui les meubles et les immeubles. Le *new estate duty* s'explique suivant les termes de la loi aux « biens (fonciers) réels et personnels, substitués ou non substitués » (1). Au sujet de la déduction des dettes, cette loi de 1894 renferme quelques dispositions particulières au *new estate duty* : « En déterminant la valeur d'une fortune
« en vue du droit sur la propriété, il sera fait déduc-
« tion des frais funéraires raisonnables et des dettes et
« charges... ». Toutefois, « les dettes contractées par
« le défunt ou les charges créées par une disposition
« faite par le défunt » ne sont déduites qu'à certaines conditions. Il faut qu'elles correspondent en réalité à

1. V. L. d'Anglemont, *Le régime des taxes successorales en Angleterre. — La réforme de 1894 et ses résultats*, in *Annales des Sciences politiques* (n° 14, p. 446).

des paiements en espèces ou valeurs équivalentes, et qu'elles aient été souscrites pour l'usage et dans l'intérêt du défunt.

S'il s'agit de dettes qu'une autre personne ou une autre propriété est tenue de rembourser, elles ne doivent pas être admises, à moins que ce remboursement ne puisse être obtenu.

Le principe ne s'applique pas davantage aux dettes contractées par le défunt envers des personnes qui résident en dehors du Royaume-Uni, lorsque ces dettes ne sont pas stipulées payables en Angleterre et qu'elles ne grèvent pas une propriété située sur son territoire. Cependant on pourra les déduire de la valeur des propriétés personnelles du défunt situées en dehors du Royaume-Uni pour lesquelles le droit sur la propriété est payé.

Un groupe nombreux est formé par les pays dont la législation est plus complexe. Là, on s'est efforcé de poser des limites à l'étendue de la distraction du passif. On n'admet en déduction que les dettes justifiées selon des règles précises et plus ou moins rigoureuses. Tel est le cas de la Belgique et de l'Italie que nous étudierons plus loin en détail. A cette catégorie appartiennent aussi les cantons suisses de Fribourg, Genève, Glaris, Schaffouse, Vaud, *etc.*, et enfin les Pays-Bas et l'Espagne

La législation des Pays-Bas (1) reconnaît quatre sortes de charges ou dettes comme exonérées de l'impôt successoral. Ce sont d'abord les frais funéraires, à l'exception du cas, que prévoit l'art. 367 du Code civil, où un enfant vient à décéder alors que ses parents ont la jouissance de ses biens. Ces frais peuvent comprendre les sommes léguées pour les obsèques de l'auteur de la succession et les fondations pour les services et cérémonies religieuses célébrées à son intention depuis le jour du décès jusques et y compris le premier anniversaire après son décès. Si ces frais n'étaient pas en rapport avec la situation du défunt, en tenant compte des usages locaux et des diverses circonstances, l'Administration aurait le droit de ne pas les déduire intégralement. Le surplus serait alors considéré comme legs au profit de personnes non parentes. et paierait l'impôt à ce titre.

Le second élément du passif admis à la distraction est représenté par les créances ordinaires à la charge du défunt. A l'appui de ces dettes, l'héritier doit produire des preuves légales. Il mentionnera en outre leur montant, leur date, et le nom des créanciers.

En troisième lieu, on tient compte : des intérêts, rentes et loyers dus jusqu'au jour du décès ; des det-

1. Lois du 13 mai 1859, 28 mai 1869, 9 juin 1878 et 31 décembre 1885, codifiées en vertu d'une décision ministérielle du 6 février 1886.

tes résultant de la profession du défunt qui existent à l'époque du décès ; des dettes relatives à la dépense domestique, jusqu'au jour du décès inclusivement, et des gages des gens de service pour toute l'année ou le trimestre courant. Pour toutes ces dettes, l'héritier doit présenter un bordereau détaillé où elles figurent article par article, avec l'indication de leur nature, de leur origine, de l'époque à laquelle elles remontent et du nom du créancier.

Enfin la contribution foncière, et les divers impôts provinciaux et locaux terminent l'énumération de la loi hollandaise.

Il est stipulé que les charges de la deuxième catégorie, ainsi que les intérêts, rentes et loyers dus par le défunt, ne peuvent jamais entrer dans le calcul du passif déductible lorsqu'il sont atteints par les délais de prescription, qu'il s'agisse de la prescription trentenaire ou de la prescription quinquennale.

L'Espagne, elle aussi, s'est prononcée en faveur du principe de la distraction des charges, par la loi du 31 décembre 1881. Le règlement d'administration qui suivit contenait les dispositions suivantes : « pour établir le montant du capital, du prix, de la valeur ou de l'estimation qui constitue la base de la liquidation de l'impôt, on vérifiera avant tout l'importance des charges déductibles. On considère comme telles celles qui diminuent réellement le capital, le prix, la

« valeur ou l'estimation de la chose, soit que les cens,
« pensions ou autres charges qui grèvent les biens
« soient de leur nature temporaires, perpétuels ou
« rachetables. Ne sont pas considérés comme charges,
« les hypothèques données en garantie de prêts
« ou les cautionnements constitués pour quelque autre
« cause sur les immeubles ou droits réels. »

Ces règles ont d'ailleurs été précisées ultérieurement par la loi du 25 décembre 1892 (art. 5).

§ 2. — Italie.

La loi du 13 septembre 1874 contient une énumération limitative des charges dont la déduction est autorisée. Elle cherche à donner au fisc des moyens de contrôle sérieux. A cet égard, notre législateur lui a fait plusieurs emprunts.

Le régime successoral italien comporte, sous de nombreuses restrictions, la distraction des dettes civiles et commerciales, des frais funéraires et des frais de dernière maladie.

Pour être considérées comme justifiées, les dettes civiles doivent en premier lieu être liquides au jour du décès, c'est-à-dire certaines quant à leur existence et déterminées quant à leur montant. Il faut en outre qu'elles résultent soit d'un acte public, soit d'un jugement, soit enfin d'un acte sous signature privée enre-

gistré avant l'ouverture de la succession. Encore est-il nécessaire que l'acte public ou le jugement portent une date antérieure au décès. Le cas est prévu dans lequel l'hérédité comprendrait à la fois des immeubles situés dans le royaume et des immeubles situés à l'étranger. On distingue alors suivant que les dettes grèvent spécialement tels ou tels biens. Dans la première hypothèse, la déduction n'est opérée que si les immeubles affectés sont en Italie ; dans la seconde, elle a lieu proportionnellement à la valeur des deux catégories de propriétés.

La loi accueille donc, à peu près sans exception, toutes les dettes constatées par acte authentique, et en particulier les dettes hypothécaires, les créances reconnues à la charge du défunt par jugement et celles mentionnées dans des écrits sous seing privé, pourvu que ces titres aient reçu la formalité de l'enregistrement avant le décès. En réalité, un assez grand nombre de dettes restent exclues : celles qui résultent de conventions verbales, d'abord, mais aussi toutes les dettes constatées par des actes sous seing privé non enregistrés : or les droits d'enregistrement sont parfois prohibitifs pour les petites sommes, en ce sens qu'ils dépassent le montant du dégrèvement à attendre de la déduction.

Plus favorisées paraissent les dettes commerciales. Il suffit en effet, pour leur admission, que l'héritier pro-

duise les livres de commerce du défunt, et que ces livres aient été régulièrement tenus. Les lettres de change et les billets à ordre ne sont pas acceptés pour sincères si la comptabilité du *de cujus* n'en porte aucune trace, mais les livres du créancier peuvent être produits à l'appui, et ces titres deviennent alors recevables. Il est à noter toutefois que la loi repousse absolument les dettes commerciales contractées à l'étranger. Dans ce cas, on a jugé impossible, sans doute, d'avoir des garanties suffisantes.

Quant aux frais funéraires, ils sont déduits dans une certaine mesure. L'Administration a le droit de discuter leur montant. S'il dépasse les limites des usages locaux, on tient compte seulement de ce qui est jugé convenable. Ici, comme en ce qui concerne les frais de dernière maladie, l'héritier doit produire « des justifications valables ». Ces mots ne font pas allusion, évidemment, à des titres proprement dits, mais aux factures, aux papiers domestiques. Les frais de dernière maladie sont admis à bénéficier du principe de la distraction des charges en tant qu'ils ont été faits dans les six derniers mois de la vie du défunt.

Les moyens de contrôle dont le fisc dispose consistent donc, pour les dettes qui résultent de la maladie et des funérailles de l'auteur de la succession, dans la production de pièces justificatives. Ce rôle est joué par la présentation des livres de commerce, en matière de

passif commercial. Enfin, pour les dettes civiles, l'héritier fournit les titres, soit en original, soit en copie. Mais de plus, et ceci s'applique à toutes les charges invoquées, le successible est obligé de remettre aux agents de l'Administration des pièces spéciales. Ce sont des déclarations émanées à la fois de l'héritier et des créanciers ou de leurs ayants cause par lesquelles il est affirmé que telle dette existait encore en tout ou en partie, au moment de l'ouverture de la succession. Ces déclarations sont obligatoirement rédigées par écrit. Les signatures seront certifiées véritables par un notaire ou par l'autorité municipale. Et la loi ajoute :
« le créancier ou ses ayants cause ne peuvent se refu-
« ser à remettre les titres au débiteur ou à lui per-
« mettre d'en faire prendre, à ses frais et sans dé-
« placement, une copie authentique par le notaire ou
« le greffier ; il ne peut pas non plus se refuser à
« fournir la déclaration sur l'existence de la dette, à
« peine de dommages-intérêts. »

Enfin, les fausses déclarations sont punies d'une amende égale à cinq fois le montant du droit fraudé. Cette pénalité s'applique à la fois au créancier et à l'héritier.

§ 3. — Belgique.

Le régime successoral belge est moins simple. Il comporte trois catégories de droits, catégories qui sont à

distinguer au point de vue de la distraction des charges. D'une façon générale, cependant, il donne à ce principe à peu près la même étendue que la législation italienne.

De bonne heure, la Belgique répudiait le système français. La loi du 27 décembre 1817 qui est encore en vigueur contient la liste des dettes à déduire. Elle ne stipulait au profit du fisc aucune garantie particulière ; on remarqua des abus nombreux. Afin d'y remédier, la loi du 17 décembre 1851 établit une série de présomptions en vertu desquelles les agents doivent écarter d'office certaines charges ou prétendues charges de la succession. C'est donc sous le rapport des moyens de contrôle dont l'Administration dispose en Belgique et en Italie que diffèrent surtout les deux organisations.

D'après la loi belge, l'application du principe de la déduction du passif est subordonnée d'abord à une condition générale. Il faut que l'auteur de la succession soit un « habitant du royaume » c'est-à-dire qu'il ait en Belgique son domicile ou le siège de sa fortune. Il s'agit d'un domicile spécial, indépendant de la nationalité. D'ailleurs l'hérédité du *de cujus* non « habitant du royaume » est assujettie à des droits de mutation spéciaux qui portent exclusivement sur les immeubles situés en Belgique.

Les droits successoraux qui atteignent les biens des habitants du royaume forment deux autres catégories.

Dans le cas de transmission en ligne directe, l'impôt ne frappe que les immeubles construits sur le territoire national et la valeur des rentes et créances hypothéquées sur de tels biens. On déduit les dettes hypothécaires qui grèvent ces immeubles. Si la succession est dévolue à des collatéraux ou à des personnes non parentes, les droits sont perçus sur la valeur de tous les biens recueillis. En revanche, la distraction des charges est admise aussi largement que possible.

Le passif déductible comprend en premier lieu toutes les dettes constatées par des actes ou établies à l'aide des autres preuves légales ainsi que les intérêts dus au jour du décès. C'est admettre non seulement les dettes hypothécaires et celles consacrées par actes authentiques, mais aussi toutes les dettes qui résultent d'actes sous seing privé et même certaines dettes verbales, lorsque la preuve par témoins peut en être faite. A l'origine l'Administration usait du droit de déférer le serment, mais cette faculté lui a été retirée plus tard. Quant aux intérêts, depuis 1851 ils ne sont distraits de l'actif que dans certaines limites. Les intérêts des dettes hypothécaires n'entrent en compte que pour les trois dernières années ; tous les autres, comme les loyers et fermages, pour les deux dernières années seulement.

Sont déduites, en second lieu, les « dettes relatives à la profession du défunt telles qu'elles existent au jour du décès ». La production des livres de commerce n'est pas obligatoire,

On admet encore les frais funéraires sans restriction, et les dettes relatives à la dépense domestique, sauf celles qui s'étendaient au delà de l'année échue et de l'année courante ; enfin les charges publiques, provinciales ou communales, telles qu'elles sont dues au jour du décès.

Les dettes hypothécaires dont l'inscription était périmée depuis un an ou radiée au jour de l'ouverture de la succession sont présumées éteintes. Pour les dettes remboursables par annuités, la déduction des termes échus depuis plus d'un an à compter du décès n'est jamais admise.

Le *de cujus* peut s'être reconnu débiteur de ses héritiers, donataires ou légataires. Pour que des obligations de cette nature soient opposables au fisc, il faut qu'elles aient été constatées par acte enregistré trois mois au moins avant le décès.

Toute dette mentionnée dans un testament, si aucun autre titre n'est produit à l'appui, sera considérée comme un legs, pour la liquidation du droit de succession. Par suite elle sera déduite de l'actif à l'égard de l'héritier, mais le créancier paiera les droits de mutation comme légataire.

En résumé, la loi belge donne une grande extension à la distraction du passif, sans accorder au fisc de très sérieux moyens de contrôle.

§ 4. — **Alsace-Lorraine.**

La situation est très différente en Alsace-Lorraine où la réforme a été réalisée par une loi du 12 juin 1889. Loin de chercher à établir une liste des charges déductibles, cette loi décide que, seuls, les frais funéraires ne doivent jamais être admis. D'un autre côté, l'Administration a un pouvoir littéralement inquisitorial.

En principe, toute dette portée dans la déclaration de la succession est présumée faire partie du passif réel à imputer sur l'actif brut. Aucune justification particulière n'est exigée *a priori*. Les agents du fisc sont libres de s'en rapporter à l'affirmation de l'héritier. S'ils le jugent convenable, ils peuvent au contraire recourir à une série de mesures très efficaces. Ceci pour toutes les catégories de charges constatées par actes authentiques, ou par actes sous seing privé, dettes commerciales, *etc.*

Les dettes éventuelles sont frappées par l'impôt, mais il est à remarquer que la loi autorise la répétition du trop-perçu quand la condition suspensive est accomplie. Les charges soumises à une condition résolutoire sont déduites, sauf, s'il y a lieu, paiement ultérieur du droit qui aurait été encaissé, à supposer que le moment précis de l'accomplissement de la condition ait été connu. Dans ces deux cas, les droits restitués au

contribuable ou réclamés par le fisc sont proportionnels non seulement au montant de l'obligation, mais encore à la durée de la jouissance dont il a été l'objet soit avant l'accomplissement de la condition suspensive, soit après celle de la condition résolutoire.

L'usufruit est également distrait de l'actif à titre de charge. La taxe successorale n'atteint donc pas l'usufruitier.

En somme, c'est appliquer le nouveau principe avec beaucoup plus d'ampleur qu'en Italie et en Belgique.

Cependant en Alsace-Lorraine, le Trésor est mieux garanti contre la création des dettes fictives. Tous les fonctionnaires sont allemands et militarisés. Ils obéissent avec la discipline de la caserne. L'administration fiscale, constituée à l'aide de ces éléments, est toute puissante. La loi ne lui dénie aucun mode d'investigation. Elle forme des dossiers concernant les fortunes privées dont elle suit les fluctuations. C'est ce qu'on a appelé le « casier financier » par assimilation au casier judiciaire. Les employés chargés de liquider l'impôt successoral se reporteront à ces renseignements, et il leur sera aisé de contrôler ainsi la sincérité des déclarations de l'héritier. S'ils conservent des doutes, de multiples moyens s'offrent à eux pour rechercher la vérité.

Le casier financier se compose de fiches au nom de chaque contribuable, fiches indiquant les achats et les

ventes de valeurs mobilières ou d'immeubles effectués par le titulaire. Il est destiné surtout à prévenir les omissions ou les insuffisances dans les déclarations. Il ne joue qu'un rôle accessoire dans la poursuite des dettes fictives. Quelles mesures l'Administration oppose-t-elle à ce genre de fraude ? Les convenances des particuliers ne sont jamais invoquées. Pour déterminer le passif, comme pour établir l'actif brut, les agents procèdent à toutes les vérifications, à toutes les enquêtes qui leur paraissent utiles. Telle est la règle générale.

Cependant, on n'exige aucune justification lorsque les biens formant la succession ont été l'objet d'un inventaire régulier. Dans ce cas, la responsabilité personnelle des notaires est une garantie parfaite : en Alsace-Lorraine, ces officiers publics sont des fonctionnaires nommés par l'Empereur et révocables *ad nutum*. Le fisc trouve en eux des auxiliaires précieux.

En dehors de cette hypothèse, l'Administration a un pouvoir discrétionnaire. Certaines dettes lui paraissent-elles suspectes, elle liquide les droits de succession sans en tenir compte, sauf au contribuable à produire des pièces suffisantes. A-t-elle admis la déduction d'une charge, elle a la faculté d'exiger postérieurement de nouvelles preuves. De toutes façons, il lui est permis de s'adresser aux créanciers ; elle les interrogera sur la nature des dettes, sur leur montant, sur les à-comptes déjà versés, *etc.* ; au besoin elle les

obligera à fournir une attestation formelle et détaillée.

Les receveurs de l'enregistrement peuvent en outre avoir recours à l'intervention de l'autorité judiciaire. Sur leur requête, le tribunal cantonal ordonne la comparution des parties pour débattre devant lui les questions discutées. C'est une tentative de conciliation. Enfin l'héritier sera sommé d'attester sa sincérité en prêtant serment devant le tribunal correctionnel. Refuser le serment expose à une amende qui peut atteindre 3.000 marks. D'autre part le faux serment est sévèrement réprimé.

En résumé, la législation fiscale de l'Alsace-Lorraine n'excepte de la déduction des charges que les frais funéraires, et elle pousse à son maximum les pouvoirs de l'Administration. La Belgique et l'Italie n'ont pas cru devoir accorder de pareilles prérogatives aux agents du fisc. Leur caractère vexatoire a fait reculer les législateurs de ces deux pays qui ont été amenés ainsi à restreindre l'application du principe. Le fisc belge semble particulièrement désarmé contre la fraude.

En France il ne pouvait être question davantage d'adopter le régime de l'Alsace-Lorraine, aussi la loi du 25 février 1901 a-t-elle plusieurs points communs avec la loi italienne et la loi belge. A l'Italie elle emprunte notamment son système de justifications : production des actes ou de leurs copies, production des

livres de commerce, attestation du créancier. Comme la législation belge, elle établit une série de présomptions légales s'appliquant à certaines catégories de dettes.

Il eût été intéressant d'exposer les résultats obtenus chez nos voisins. Mais nous n'avons pu recueillir à cet égard que des données incomplètes et sans précision. En Alsace-Lorraine, dans le cours de l'exercice 1894-1895, le passif déduit par rapport à l'actif brut a été de 10,5 p. 100. La déduction a porté en moyenne sur 35 p. 100 des successions déclarées. Très peu de difficultés se sont élevées entre le fisc et les contribuables. L'application de la réforme n'a donné lieu à aucune déconvenue.

La situation paraît moins favorable en Italie et en Belgique, où les dettes fictives sont difficilement évincées.

D'après cela il est impossible de préjuger les effets du système adopté en France qui, tout en se rapprochant surtout des législations belge et italienne, s'efforce de restreindre davantage le domaine de la fraude. D'ailleurs, telle mesure suffisante au delà de la frontière reste parfois sans efficacité en deçà. En France, les tarifs applicables aux mutations par décès sont très élevés, si on les compare à ceux de l'Alsace-Lorraine et de la Belgique. Or, plus les fausses déclarations sont rémunératoires et plus elles sont à redouter. « Voler le

fisc n'est voler personne » est un proverbe qui a cours en Belgique, dit-on. Serait-il bien sans crédit partout ailleurs ?

Cette question de la fraude, avec l'aléa redoutable qu'elle comporte, eu égard aux besoins toujours croissants de notre Trésor public, suffirait à expliquer toutes les vicissitudes auxquelles a été soumise en France la réforme de la déduction du passif.

CHAPITRE III

HISTORIQUE

En l'an VII, le principe de la non-distraktion des charges ne fut pas adopté sans protestations. La loi votée, il devient l'objet d'attaques nombreuses et de plus en plus fréquentes : escarmouches isolées au début, pression de l'opinion publique allant jusqu'à obliger enfin le gouvernement à revendiquer lui-même l'initiative de la réforme. Ce mouvement est stimulé sans cesse : des dispositions nouvelles ont aggravé les effets du système ; on demande aux impôts un rendement toujours plus considérable, et les inégalités croissent avec l'avidité du Trésor ; enfin les pays voisins, tour à tour, se prononcent en faveur du nouveau mode de liquidation.

Nous verrons ainsi dans une première période la naissance des idées réformatrices. La seconde, qui s'étend de l'année 1848 à l'année 1888, comprendra une foule de tentatives diverses et sans lien entre elles, du

moins pour la plupart. A partir de 1888, la discussion porte à peu près exclusivement sur des projets présentés par les ministres des finances.

§ 1. — De 1819 à 1848.

On a prétendu que le régime successoral romain admettait la déduction des dettes. La question est controversée (1). Dans notre ancien droit, le *centième denier* était liquidé sur l'actif brut. Il semble que les intendants aient parfois accepté quelques tempéraments à cette règle, mais le Grand Conseil n'entra jamais dans cette voie (2). Pendant la discussion qui précéda le vote de la loi du 22 frimaire an VII, Joussetin, dans son discours au Conseil des Anciens, s'élevait avec force contre un pareil procédé. Il exposait que les fermiers généraux, malgré l'avis de quelques intendants, écartaient la déduction des rentes foncières qui grevaient les immeubles dépendant des successions collatérales. Il ajoutait : « Maintenant les citoyens doivent espérer plus de justice, et le législateur s'empressera de la consacrer. On ne doit compter la fortune du décédé ou celle qui écherra à son héritier que déduction faite de ses dettes : *« bona non intelliguntur nisi de-*

1. V. Naquet, *loc. cit.*, t. II, p. 508.

2. *Eod. loc.*

« *ducto œre alieno* »... En vain pourrait-on représen-
« ter les fraudes qui pourraient en résulter. A l'égard
« des immeubles on ne doit avoir égard qu'aux dettes
« hypothécaires dont les titres seraient représentés,
« avec affirmation que le montant en était dû au jour
« du décès, à l'égard des meubles en justifiant d'un
« inventaire en règle qui en comprendrait le détail,
« avec pareille affirmation qu'elles sont légitimement
« dues ...» (1)

Le rapporteur, Cretet, ne dissimulait pas la rigueur du principe. Mais, comme nous l'avons vu, il le justifiait par de prétendues compensations. Au point de vue pratique, d'ailleurs, il jugeait impossible d'employer « un mode plus équitable ». La jurisprudence du *centième denier* jointe à l'argumentation de Cretet fit repousser la thèse de Jousselin.

Cependant la loi du 28 avril 1816 (art. 53) doubla le tarif applicable aux biens meubles (hormis le cas de transmission en ligne directe). C'était entamer l'ensemble des dispositions présentées par Cretet comme un « grand adoucissement ». Un mouvement d'opinion se dessina en faveur de la distraction des charges, mouvement renforcé par l'exemple de la Belgique qui répudiait le principe de la loi de frimaire à la fin de l'année 1817. Cette poussée détermina le ministre des

1. V. rapport de M. de Marcère, *J. O.*, 1872, p. 3180, col. 2.

finances d'alors, le baron Louis, à nommer une commission d'étude. Ses membres, au nombre de sept, furent choisis dans le haut personnel de l'enregistrement. Elle conclut dans le sens d'une réforme mitigée comprenant les seules dettes hypothécaires. Cette proposition ne reçut aucune suite.

Toutefois l'ordonnance royale du 31 décembre 1828, en rendant applicable à la Martinique, à la Guadeloupe et à la Guyane la législation fiscale de l'enregistrement, autorisait dans ces colonies la distraction des charges « établies par titres authentiques ou ayant date certaine antérieure au décès, faits sans dol ni fraude, et à la charge d'en affirmer l'existence réelle au jour du décès devant le juge de paix ». L'ordonnance était précédée d'un rapport qui expliquait ainsi cette disposition : « Sur ce point le projet s'écarte de la législation de la métropole. C'est une faveur qui a son exemple dans l'ordonnance qui régit l'enregistrement à l'île Bourbon et qu'on a cru devoir étendre aux autres colonies ; elle est fondée sur l'équité, puisqu'en fait l'héritier ne profite que de ce qui excède les charges » (1).

La loi du 21 avril 1832 vint aggraver encore les droits de mutation par décès sur les meubles. De nouveau la distraction du passif fut mise en discussion. La

1. Rapport de M. Jamais, *J. O., Doc. parl., Chambre, 1870, ess. ordin.*, p. 845, col. 3.

Chambre des pairs repoussa un projet favorable élaboré par le comte Roy.

Si les tentatives sont peu nombreuses durant cette première période, elles sont aussi remarquablement modérées. Elles visent surtout les dettes hypothécaires. Il est vrai que les immeubles constituaient alors la presque totalité des successions. Le besoin d'étendre le bénéfice de la réforme aux autres dettes se développera avec l'accroissement des valeurs mobilières.

§ 2. — De 1848 à 1888.

La seconde période s'ouvre avec la Révolution de 1848. Quelle amélioration n'est pas attendue du nouveau régime ? L'assemblée est assaillie par une série de pétitions qui réclament la liquidation des droits successoraux sur l'actif net. Fort de cet appui, M. Dérodé, représentant du peuple, soumit un amendement dans ce sens à l'autorité législative. Il demandait la déduction de toutes les dettes constatées par des titres ayant acquis date certaine avant le décès. C'est à ce propos que M. Dupin fit intervenir la théorie du droit de mutation qui « était attaché, disait-il, au transport de la « propriété d'une tête sur une autre ». Le ministre des finances, M. Hippolyte Passy, combattit l'amendement. Il parla de difficultés inextricables pour l'Administra-

tion, de procès incessants, de fraudes considérables et impossibles à réprimer, et l'Assemblée le suivit (1). D'ailleurs le texte de M. Dérodé ne correspondait nullement à la complexité de la question. Il n'était ni précis ni complet. L'année suivante, son collègue, M. Crémieux, rédigeait une proposition de loi beaucoup plus satisfaisante. Elle portait : « Les droits ne sont dus
« que sur l'actif net des successions. Pour composer
« l'actif net, l'héritier, dans sa déclaration, déduit en
« les énonçant, les dettes hypothécaires, celles qui
« résultent soit de jugements, soit d'actes authentiques,
« soit d'actes sous seing privé, enregistrés ; celles qui
« sont constatées par des actes non enregistrés mais
« ayant date certaine, et qui devront être enregistrés
« en même temps que la déclaration... »

Toute énonciation fausse ou frauduleuse était qualifiée délit. Le tribunal correctionnel prononçait une amende égale à trois fois au moins, six fois au plus, la valeur du droit simple. Ces pénalités étaient aggravées jusqu'à l'emprisonnement quand la fraude portait sur deux ou plusieurs énonciations.

La commission d'initiative parlementaire se déclare hostile à cette proposition qui prescrivait, en outre, la liquidation des droits de mutation par décès d'après des tarifs progressifs. Or l'Assemblée nationale avait

1. Exposé des motifs du projet de loi de M. Poincaré, ministre des finances, *Doc. parl.*, Chambre 1894, p. 1242.

émis précédemment un vote contraire au système de la progression en général (1). Au surplus, les dispositions relatives à la déduction des dettes n'étaient pas mieux accueillies. Suivant la commission, aucun moyen ne permettrait au fisc de s'assurer que les dettes enregistrées n'étaient pas éteintes, puisque le plus souvent la formalité n'est pas requise pour les actes libératoires ; les dettes éventuelles compliqueraient la perception et obligeraient à des restitutions contraires aux règles et la comptabilité. Le système conduirait à déclarer que les quittances enregistrées sont seules valables. Et le rapport conclut ainsi : « En résumé, il y
« aurait mécompte pour tout le monde : pour le fisc
« que protégeraient très imparfaitement les dispositions
« pénales de M. Crémieux... ; pour le contribuable
« que des mesures aussi sévères et des recherches
« aussi vexatoires ne manqueraient pas d'irriter et qui
« accueilleraient avec une défiance très légitime la fa-
« veur de payer sur l'actif net une taxe triple, quadru-
« ple, quintuple, de la taxe actuelle » (2).

Peu après le rejet de cette proposition, l'art. 10 de la loi du 18 mai 1850 achevait d'assimiler les biens meubles aux biens immeubles quant aux tarifs applicables en matière de mutation par décès. La réforme ne s'imposait-elle pas particulièrement à cette époque ? La

1. *Moniteur* de 1848, p. 3041.

2. *Moniteur* du 26 janvier 1850.

loi de 1850, d'un côté, détruisait l'argument principal de Cretet, et de l'autre ménageait au Trésor des ressources importantes qui, logiquement, eussent dû servir de contrepoids aux effets de la distraction des charges.

L'opinion ne désarme pas. M. de Pierre est son interprète au Corps Législatif, quand il pose la question au gouvernement, en 1862. Deux ans plus tard, le ministre des finances présenta un projet d'une prudence extrême. Il admettait la déduction des seules dettes hypothécaires, et encore à condition qu'elles eussent pour objet une créance certaine et déterminée au jour du décès. C'était proscrire toutes les dettes garanties par des hypothèques légales. Par surcroît de précautions, l'impôt devait être liquidé sur la valeur vénale des biens. Cette disposition entraîna l'échec du projet.

L'enquête agricole de 1866 montra combien la réforme était universellement désirée. La presque unanimité existait sur ce point parmi les déposants ; les commissions départementales d'enquête et les conseils généraux s'associèrent avec ardeur à leurs vœux, et de nombreuses pétitions furent adressées au Sénat. M. Quentin-Bauchart déposa son rapport au commencement de l'année 1869. Il invoquait l'argument soutenu par M. Dupin en 1848 et jugeait impossible de lutter contre la fraude. Le commissaire du gouverne-

ment, M. L'Hopital parla énergiquement dans le même sens. Cependant les partisans de la déduction surent convaincre la majorité, qui vota le renvoi au gouvernement (1).

La question fut reprise aussitôt après les événements de 1870. On cherchait de tous côtés des ressources nouvelles. Il était logique de se préoccuper en même temps d'atténuer les inégalités qui rendent insupportables les impôts élevés quant à la quotité. En 1871, M. Folliet proposait de frapper le revenu des valeurs mobilières. En revanche, il demandait la déduction de certaines dettes. M. de Marcère, nommé rapporteur, constatait qu'il y avait là plutôt un cadre d'études qu'un projet de loi complet. Ecartant l'impôt sur le revenu, il appuyait la distraction du passif d'après un système analogue au système belge. M. de Marcère proscrit « les dettes chirographaires et autres non suffisamment justifiées » (2). La proposition n'eut pas de suite.

1. Constitutionnellement, le débat ne comportait une solution plus favorable.

V. le rapport de M. Quentin-Bauchart, *J. O. de l'Empire*, 1869, 1^{er} semestre, pp. 373 sq.

V. aussi *ibid.*, pp. 602 sq. (Discussion).

2. Rapport de M. de Marcère, *J. O.*, 1872, p. 3182, col. 2.

Entre autres moyens pour compenser la perte du Trésor, M. de Marcère voulait porter de vingt à vingt-cinq le taux de capitalisation du revenu des immeubles ruraux. La déduction

Le gouvernement paraissant se désintéresser de la question, des amendements et propositions de loi se renouvellent à chaque instant. Notons les efforts de M. Méline (1873), de M. Sébert (1874 et 1875), de M. Cherpin (1876). A la fin de 1876, une commission extra-parlementaire est nommée. Elle procède à une étude approfondie, sous la présidence de M. Léon Say, ministre des finances. Ses travaux furent interrompus par les événements politiques (1).

D'autres tentatives sont faites par MM. de Gasté, Pieyre et Raoul Duval. M. Duché et plusieurs de ses

des dettes ne fut pas votée ; mais, le 21 juin 1875, l'Assemblée nationale adoptait la capitalisation au denier vingt-cinq. De même, la loi du 29 juin 1872 avait établi l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, première partie de la proposition Folliet. La loi de 1850, qui assimile les meubles et les immeubles quant aux tarifs des droits successoraux, s'inspirait du texte rédigé par M. Crémieux, dans l'esprit de qui cette mesure devait être le corollaire de la déduction des dettes. M. Cordelet fait cette remarque dans un discours prononcé au Sénat en 1898 (*J. O.*, p. 80). Il s'exprime ainsi : « Toutes les fois qu'une réforme (du principe de la non-distraction) a été proposée, on a, à côté et très sagement, indiqué les ressources qui devaient faire face au dégrèvement. Et alors il arrivait que l'on ne votait pas la réforme, mais que l'on prenait les ressources pour l'équilibre général des budgets, sous l'empire de nécessités financières que je ne conteste pas, mais qui, malheureusement, se présentaient toujours... »

1. Voir *Rép. pér.* de Garnier, art. 6952.

collègues déposent comme amendement au budget de l'exercice 1887 une proposition tendant à admettre la déduction d'une manière assez large. Etait autorisée la distraction des dettes, soit hypothécaires, soit chirographaires, qui résultaient de titres authentiques ou d'actes sous seing privé ayant acquis date certaine un an au moins avant le décès. La formalité de l'enregistrement devenait obligatoire, dans un délai de trois mois et à peine de nullité, pour tout acte sous seing privé. D'ailleurs, la proposition de M. Duché introduisait une foule d'autres modifications dans la législation fiscale. Repoussée en 1886, elle fut soumise l'année suivante à la nouvelle commission du budget. D'un autre côté, M. Borie détachait de cette proposition les dispositions relatives à la déduction des dettes et les reproduisait sous forme d'amendement, avec quelques variantes. C'est ainsi que M. Borie se prononçait en faveur de l'évaluation des immeubles d'après leur valeur vénale. La commission, résolue à soutenir la réforme, rédigea un nouveau texte, qui fut intercalé dans la loi de finances. Ce texte autorisait la déduction de trois catégories de dettes : les dettes hypothécaires, les dettes relatives à la profession du défunt, et les dettes chirographaires constatées par acte authentique ou par acte sous seing privé enregistré au jour du décès. Il ne devait jamais être tenu compte des dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou

légataires, ni des intérêts des dettes hypothécaires au delà d'une année. En cas de concert frauduleux, chacun des participants était passible d'une amende égale au triple du droit frustré.

Cette proposition contenait une innovation remarquable. Jusqu'alors, on n'avait osé englober les dettes commerciales dans le passif déductible. D'autre part, cette extension donnée au principe de la déduction n'avait pas de correctif suffisant. Les justifications à exiger des héritiers restaient imprécises. Les membres de la commission prirent certainement la législation belge pour modèle. Ne se bornaient-ils pas à la résumer?

Quoi qu'il en soit, les novateurs devaient subire encore plus d'un échec. Le gouvernement promit de prendre l'initiative de la réforme, et la commission renonça au texte qu'elle avait élaboré (1).

§ 3. — De 1888 à 1901.

La troisième période s'ouvre en l'année 1888 avec le projet déposé le 27 mars par le ministre des finances, fidèle à ses engagements, M. Tirard. Cette période se

1. V. *Revue critique de Législ. et de Jurispr.*, *Observations sur le projet de loi portant modification du régime fiscal en matière de successions et donations entre-vifs*, par M. Cambuzat. Nouvelle série, n° 18, p. 383.

distingue nettement des deux premières : le principe de la distraction des charges est définitivement accepté ; la plupart des tentatives de réforme sont faites au nom du gouvernement, et se pénètrent les unes les autres ; la discussion porte sur les seuls points de l'étendue à donner à la déduction, des garanties nécessaires au fisc et des moyens financiers propres à compenser la perte du Trésor. Dans la réalité des faits, la solution de la question n'apparut pas toujours avec un tel caractère de simplicité : d'abord, il fallait opter entre les deux façons d'évaluer les immeubles, capitalisation du revenu ou valeur vénale ; de plus, on voulut faire un bloc des divers changements à introduire dans notre régime successoral, et des dispositions indépendantes de la réforme qui nous occupe en vinrent entraver la marche. Qu'il nous suffise de citer le mode de taxation de l'usufruit et les tarifs progressifs. Cela explique, en partie, pourquoi le principe de la déduction des dettes, principe sur lequel tous semblaient s'accorder dès 1888, ne fut pas consacré avant l'année 1901. Ce retard est imputable aussi aux incidents journaliers de la vie parlementaire. L'expiration des pouvoirs de la Chambre réduisit à néant plusieurs essais.

Dans l'étude des projets qui suivent, nous continuerons à faire abstraction de tout ce qui n'est pas lié intimement à la distraction du passif. Nous laisserons de côté même les moyens financiers sans lesquels on ne

pouvait réaliser la réforme : à notre point de vue, il importe peu que les effets du dégrèvement soient palliés par telle ou telle mesure.

Le projet Tirard diffère sensiblement du texte présenté par la commission du budget de l'exercice 1888. D'une façon générale, ses dispositions, beaucoup plus précises, devaient sauvegarder mieux les intérêts du Trésor. Le passif déductible comprenait seulement les dettes en capital, liquides au jour du décès, résultant soit d'actes authentiques, soit de jugements, soit enfin d'actes sous seing privé enregistrés avant l'ouverture de la succession. Les dettes relatives à la profession du défunt, et, en particulier, les dettes commerciales, se trouvaient donc exclues. De plus, le projet énumère un certain nombre de cas dans lesquels la distraction est formellement interdite : dettes contractées par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires ; dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée ou bien a donné lieu à une main-levée antérieure à l'ouverture de la succession ; dettes reconnues par testament et considérées comme des legs ; dettes résultant de titres ou de jugements passés à l'étranger ; dettes qui sont hypothéquées en tout ou en partie sur des immeubles situés à l'étranger, ou qui dépendent de successions d'étrangers domiciliés en France ; loyers et fermages excédant le terme courant. Comme justifications, étaient exigés soit le titre constitutif de

la dette ou une copie en forme, soit l'expédition du jugement, soit enfin l'acte constatant l'existence de la dette au jour du décès. Le créancier qui refusait de communiquer le titre ou d'en laisser prendre une copie collationnée devenait passible de dommages-intérêts.

Les droits étaient liquidés sur la valeur vénale des immeubles, mais uniquement dans les successions pour lesquelles on invoquait la distraction des charges. Et on ne s'arrêtait à cette valeur que si elle était au moins égale au résultat donné par la capitalisation du revenu faite au denier vingt pour les immeubles urbains, et au denier trente pour les immeubles ruraux. Dans tous les cas la distraction restait facultative. Cette disposition s'explique par le fait que le contribuable pouvait trouver avantageux de sacrifier la déduction d'une dette minime pour échapper à l'évaluation d'un immeuble d'après sa valeur vénale, surtout si cet immeuble donnait un revenu médiocre.

Enfin la fraude tombait sous le coup d'une amende égale au double du droit fraudé, amende qui en frappait solidairement les auteurs.

La Chambre dut se séparer avant d'avoir entamé la discussion de ce projet qui était certainement beaucoup mieux conçu et beaucoup plus pratique que les propositions antérieures. Aussi toutes les rédactions qui suivent en procèdent-elles plus ou moins.

En 1889, M. Rouvier reprend le projet Tirard qu'il

reproduit textuellement, sauf une légère modification. Il ne suffit plus que les actes sous seing privé invoqués à l'appui de dettes déductibles aient été enregistrés avant le décès : ils doivent avoir reçu la formalité trois mois au moins avant l'ouverture de la succession.

M. Jamais, rapporteur de la commission de la Chambre, déposait son rapport le 27 mars 1890. La commission n'apportait aucun changement notable au projet du gouvernement si ce n'est que la déduction perdait son caractère facultatif et que l'évaluation d'après la valeur vénale était appliquée à tous les immeubles sans distinction (1). La Chambre votait ce projet en première délibération le 12 mars 1891.

Cependant la commission recevait un grand nombre d'amendements ; un nouveau rapport devenait nécessaire. M. Jamais ayant été appelé à faire partie du gouvernement, la rédaction en fut confiée à M. Boudenoot qui déposait son travail le 4 juillet 1892. La commission avait changé d'attitude : elle élargissait résolument la base de la déduction. Elle accueillait, outre les dettes en capital, les intérêts et arrérages du terme courant. Etaient admises non seulement les dettes liquides au jour du décès, mais encore celles qui remplissaient cette condition au moment de la déclaration de succession. On réduisait des deux tiers le délai de

1. V. Rapport Jamais, *J. O., Doc. parl. Chambre*, 1890, *sess. ord.*, p. 845.

trois mois demandé par le Gouvernement comme intervalle *minimum* entre la date du décès et celle de l'enregistrement pour les actes sous signature privée. Et surtout on rangeait dans le passif déductible les dettes résultant de simples conventions verbales, pourvu qu'elles fussent enregistrées un mois au moins avant le décès (1).

La fin de la législature empêcha la discussion de ce projet. Le même sort était réservé à la proposition signée par M. Maujan et plusieurs de ses collègues. Le rapport de la commission nommée à ce propos fut déposé sur le bureau de la Chambre quelques jours après le rapport de M. Boudenoot. M. Maujan tendait à une réforme générale de l'impôt. Relativement aux droits de mutation par décès, il admettait la déduction des dettes antérieures au décès du *de cujus* résultant d'actes authentiques ou ayant acquis date certaine.

La nouvelle Chambre fut saisie d'un autre projet par M. Burdeau, ministre des finances (8 février 1894). Ce projet marquait une réaction contre l'étendue donnée à la réforme par les rédactions précédentes. L'art. 5 était ainsi conçu : « Pour la liquidation et le paiement
« du droit de mutation par décès, seront déduites les
« dettes à la charge du défunt, liquides au jour de l'ou-
« verture de la succession et établies à cette époque

1. V. le rapport de M. Boudenoot à la Chambre, *J. O., Doc. parl., 1892, sess. extraord.*, p. 39.

« par des actes authentiques ou des jugements ». C'était écarter toutes les dettes établies par des actes sous seing privé même enregistrés. En dehors de ce point, le texte de M. Burdeau reproduisait la plupart des dispositions contenues dans le projet Tirard et les suivants. Ainsi, il se bornait à ajouter une catégorie de dettes à celles que l'Administration devait considérer comme éteintes : il s'agit des dettes qui, à l'époque du décès, étaient échues depuis plus de trois mois. Nul changement en ce qui concerne les pénalités. On liquidait les droits sur la valeur vénale des immeubles, à moins que la valeur vénale fût inférieure au produit de la capitalisation du revenu.

Mais une application aussi limitée du principe nouveau permettait de n'exiger la production d'aucune pièce. Il suffisait qu'une indication verbale de la part de l'héritier permît au receveur de l'enregistrement de reconnaître l'existence du titre authentique ou du jugement invoqués (1).

La commission chargée d'examiner le projet Burdeau se trouva saisie également de deux propositions émanées, l'une de M. Dupuy-Dutemps, l'autre de M. Boudenoot. Un nouveau texte fut rédigé, qui revenait à peu près au système de M. Tirard. La déduction s'étendait de nouveau à trois catégories de dettes :

1. V. *Exposé des motifs* du projet de M. Burdeau, *J. O., Doc. parl.*, Chambre, 1894, p. 124.

dettes constatées par des jugements ; dettes constatées par des actes authentiques antérieurs de trois mois à l'époque du décès ; dettes constatées par des actes sous seing privé enregistrés ou ayant acquis date certaine, autrement que par le décès du *de cuius*, trois mois au moins avant l'ouverture de la succession. Ces diverses charges devaient être liquides au jour du décès. La seule innovation du projet se rapportait aux pénalités. Tandis que M. Burdeau, comme M. Tirard, frappait, dans tous les cas, toute déclaration ayant entraîné indûment la déduction d'une dette, d'une amende égale au double du supplément du droit exigible, la commission abaissait cette peine à la moitié du supplément du droit exigible, si la déclaration frauduleuse portait sur une valeur égale ou inférieure à la moitié du passif héréditaire. D'ailleurs, cette disposition paraît difficile à justifier. Quoi qu'il en soit, par suite d'un changement ministériel, ce rapport ne vint pas en discussion (1).

Le 24 juillet 1894, le nouveau ministre des finances, M. Poincaré, dépose un autre projet dont les dispositions relatives à la distraction des charges sont calquées sur celui de M. Burdeau. Le passif déductible est limité

1. La commission remplaçait en outre les tarifs proportionnels de M. Burdeau par des tarifs fortement progressifs.

V. le Rapport de M. Dupuy-Dutemps, *Doc. parl.*, Chambre, 1894, p. 1088.

aux dettes liquides au jour du décès et établies par des actes authentiques antérieurs d'un mois ou par des jugements. La liquidation des droits sur la valeur vénale des biens est stipulée par M. Poincaré comme par M. Burdeau, et dans la même mesure. Les dettes présumées éteintes ne diffèrent point dans les deux projets, pas plus que les peines édictées contre la fraude (1).

Le ministre des finances voulut hâter la réforme en l'incorporant au budget de l'exercice 1895. Cependant, le Cabinet démissionna avant le vote de la loi de finances et le projet de M. Poincaré fut ensuite distrait de celle-ci. M. Doumer, après avoir fait un premier rapport sur la question (2), au nom de la commission du budget de l'exercice 1895, en rédigea un second (3), lequel, sur la proposition du successeur de M. Poincaré, M. Ribot, donnait à la déduction une base beaucoup plus large. Or, le 2 novembre 1895, M. Doumer arrivait lui-même au ministère des finances et obtenait de la Chambre la discussion immédiate de son projet.

M. Doumer comprend dans le passif déductible et les

1. Les tarifs de M. Poincaré étaient progressifs.

V. *Exposé des motifs* du projet de M. Poincaré, *Doc. parl.*, Ch., 1894, p. 1242.

2. Rapport de M. Doumer, *Doc. parl.*, Ch., 1894, p. 1481.

3. Rapport supplém. de M. Doumer, *Doc. parl.*, Ch., 1895 p. 893.

dettes civiles et les dettes commerciales. Les premières doivent être justifiées « par des titres susceptibles de « faire preuve en justice contre le défunt », et les secondes par la production des livres de commerce. Par suite, en matière civile, sont exclues seulement les dettes verbales. Tout acte sous seing privé peut être invoqué, qu'il ait été enregistré ou non : comme l'acceptation des dettes commerciales, cela constitue une innovation considérable. Le projet exige que les dettes soient détaillées, article par article, dans un inventaire que l'héritier déposera au bureau de l'enregistrement lors de la déclaration de succession, après l'avoir certifié. L'Administration a le droit d'écarter toute dette qui ne lui paraîtrait pas suffisamment justifiée. L'énumération des dettes présumées éteintes au regard de l'Administration est empruntée aux projets antérieurs, du moins dans ses grandes lignes. Au contraire, M. Doumer se sépare de MM. Burdeau et Poincaré en maintenant les règles tracées par la loi de frimaire pour l'évaluation des immeubles. Quant aux fausses déclarations de dettes, elles sont punies d'une amende égale au quart de la dette indûment déduite, avec *minimum* de 200 francs. D'après ce système, les amendes n'auraient pas été proportionnelles au préjudice causé, puisque les droits varient avec les degrés de parenté. On comptait sur la rigueur de la répression pour prévenir la mauvaise foi. Les mesures préventives étaient très insuffi-

santes vis-à-vis de l'ampleur donnée à la réforme. Par la suite, on renonça à revenir en arrière, mais l'objet de toutes les préoccupations fut d'exiger des héritiers des justifications plus précises et plus probantes.

La Chambre vota le projet Doumer, sans modifications, le 22 novembre 1895. Il était déposé quelques jours après au Sénat où la commission nommée pour son examen s'efforça de le compléter. D'après le texte qui fait suite au rapport de M. Cordelet (1), outre l'inventaire prévu par le projet du gouvernement, les héritiers doivent donner certaines indications ou produire certaines pièces : si la demande en déduction est basée sur un titre authentique, le déclarant indiquera la date de l'acte avec le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu ; la dette résulte-t-elle d'un jugement, il faut mentionner la date de ce jugement et la juridiction dont il émane ; enfin, il est nécessaire de représenter tous les autres titres ou d'en produire une copie collationnée sur papier non timbré. Le créancier est obligé de se prêter à l'accomplissement de ces dernières formalités, sous peine de dommages-intérêts. D'un autre côté, M. Doumer rangeait parmi les dettes absolument exclues de la déduction toutes celles qui grèvent les successions d'étrangers. La commission du Sénat fait une distinction et proscrit seulement celles qui n'ont pas

1. Rapport de M. Cordelet, déposé le 9 juillet 1896, *J. O., Doc. parl.*, Sénat, 1896, p. 283.

été contractées « en France et envers des Français, « ou envers des sociétés et compagnies étrangères « ayant une succursale en France ». En ce qui concerne les pénalités, la commission repousse le système voté par la Chambre. Une amende égale au triple du supplément de droit exigible frappera toute fausse déclaration et toute fausse attestation. Une attestation peut, en effet, être demandée au créancier, quand il s'agit d'une dette échue plus de trois mois avant l'ouverture de la succession. Dans ce cas, le prétendu créancier qui aura faussement attesté l'existence de la dette, « sera tenu solidairement avec le déclarant au « paiement de l'amende, et en supportera définitive- « ment le tiers ».

La commission du Sénat, à l'unanimité, s'était prononcée contre les tarifs progressifs incorporés au projet. Cependant, le Sénat, par l'adoption de l'amendement Strauss et Peytral, manifestait une opinion contraire, et tous les membres de la commission démissionnaient. La nouvelle commission apportait encore quelques retouches au projet Doumer. Ainsi, suivant elle, l'attestation du créancier est « un mode essentiel « de contrôle qui doit être accordé d'une façon générale « à l'Administration, chaque fois qu'elle le jugera « nécessaire » (1). D'autre part, elle acceptait un amen-

1. Rapport de M. Dauphin, *J. O., Doc. parl., Sénat*, 1898, p. 527, col. 1.

dement de M. Aucoin modifiant le paragraphe d'après lequel les receveurs de l'enregistrement ont le droit d'écarter toute dette dont ils jugent les justifications insuffisantes. Voici cet amendement : « Néanmoins
« toute dette constatée par acte authentique et non
« remboursée avant l'ouverture de la succession ne
« pourra être écartée par l'Administration, tant que
« celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée ».

Bien que le rapport de M. Dauphin ait été déposé le 12 juillet 1898, le projet ne fut voté en première délibération par le Sénat que le 2 mars 1900 (1). M. Caillaux, ministre des finances, le retirait alors du Sénat par un décret daté du 2 juin 1900 et le faisait figurer dans la loi de finances de l'exercice 1901. Cependant M. Caillaux modifiait l'article premier de telle manière que le caractère même de la réforme se trouvait transformé. Le texte voté par la Chambre et adopté en première délibération par le Sénat débutait en ces termes :
« Pour la liquidation et le paiement des droits de
« mutation par décès, seront déduites les dettes à la
« charge du défunt dont l'existence au jour de l'ouver-
« ture de la succession sera dûment justifiée, savoir :
« *pour les dettes civiles, par des titres susceptibles de*

1. La mort de M. Dauphin était survenue peu après le dépôt de son rapport, et M. Monis, qui remplaça M. Dauphin, ne tarda à être appelé au ministère. M. Milliard fut donc le quatrième rapporteur du projet devant le Sénat.

« *faire preuve en justice contre le défunt, et pour*
« *les dettes commerciales, par ses livres de com-*
« *merce...* » La rédaction de M. Caillaux portait :
« Pour la liquidation et le paiement des droits de
« mutation par décès, seront déduites les dettes à la
« charge du défunt, dont l'existence au jour de l'ou-
« verture de la succession sera dûment justifiée *soit*
« *par des actes authentiques, soit par des jugements,*
« *soit par des actes sous signatures privées enregis-*
« *trés trois mois au moins avant la date du décès du*
« *débiteur* » (1). C'était revenir à la prudence manifestée
par les projets antérieurs au ministère Ribot. M. Cail-
laux repoussait non seulement le passif commercial,
mais aussi toutes les dettes qui n'étaient pas constatées
au moins par des actes sous seing privé enregistrés
trois mois avant le décès. D'autre part, le ministre des
finances adoptait la liquidation des droits sur la valeur
vénale de certains immeubles : ceux « dont la destina-
« tion actuelle n'est pas de procurer un revenu » (2).
Quant aux autres dispositions, elles étaient empruntées
à peu près textuellement au projet retiré du Sénat.

La commission du budget de la Chambre s'éleva contre une pareille amputation du projet Doumer. Elle admettait de nouveau toute dette dûment justifiée « par

1. Paragraphe premier de l'art. 24 du projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1901.

2. Art. 30 du projet.

« des titres susceptibles de faire foi en justice contre le « défunt » (1), sans distinguer les dettes civiles des dettes commerciales. Pour ces dernières la déduction eût été basée sur la production des lettres de change, billets à ordre, reçus de sommes, *etc.* La représentation des livres de commerce n'était plus exigée. En revanche, la commission accordait à l'Administration une garantie nouvelle, d'ordre civil : « toute déclaration « d'existence de dettes, corroborée par l'attestation « du créancier, vaut titre pour ce dernier » (2). D'un autre côté, on maintenait la liquidation des droits sur la valeur vénale des immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu.

Le texte de la commission, adopté par la Chambre en novembre 1900 (3), à peu près sans changements, ne revint pas indemne du Sénat qui, en particulier, rétablit l'obligation de produire les livres de commerce sur la demande de l'Administration, et supprima le paragraphe d'après lequel l'attestation du créancier, jointe à la déclaration de l'héritier, constituait un titre au profit du premier (4). Ces modifications reçurent l'assen-

1. Rapport de M. Mesureur, *J. O., Doc. parl.*, Chambre, 1900, p. 1737.

2. 3^e paragraphe de l'article 5 du texte de la commission. V. rapport Mesureur, et plus loin, pp. 132 *sq.*

3. V. *J. O., Débats*, Chambre, 1900, pp. 2074 *sq.*

4. V. *J. O., Débats*, Sénat, 1901, pp. 2074 *sq.*

timent de la Chambre, et la réforme était enfin réalisée par la loi insérée au *Journal Officiel* du 26 février 1901.

En résumé, on voit que les fondements de la loi du 25 février 1901, en ce qui concerne la déduction des dettes, étaient jetés dès 1888, par M. Tirard, de qui le projet inspira MM. Rouvier, Burdeau, Poincaré. En 1895, grâce à l'intervention de M. Ribot, la réforme est conçue d'une manière beaucoup plus large, et c'est cette dernière conception qui a fini par triompher, malgré la tentative de recul accusée par M. Caillaux.

Faut-il, au nom de l'équité, applaudir sans réserves à ce résultat, ou convient-il mieux de craindre que les facilités données à la fraude ne manquent de contre-poids ? La réponse ne saurait être faite avant une étude détaillée de la loi nouvelle.

DEUXIÈME PARTIE

Le régime nouveau.

GÉNÉRALITÉS

Il convient de jeter d'abord un coup d'œil d'ensemble sur la loi du 25 février 1901. Tout en organisant la déduction des dettes, cette loi réalise une autre réforme. Auparavant, lorsque la transmission de la nue propriété s'effectuait indépendamment de l'usufruit, on percevait sur la nue propriété le même droit que si aucun démembrement n'avait eu lieu ; de plus, l'usufruit était, en général, considéré comme égal en valeur à la moitié de la pleine propriété, et taxé en conséquence. Ainsi l'impôt se trouvait établi, non pas sur la valeur réelle des biens transmis, mais sur cette valeur augmentée de moitié. Désormais, l'usufruit et la nue propriété ne supporteront les droits que sur leur va-

leur propre. On détermine celle de l'usufruit d'après la durée du démembrement, que cette durée soit fixée à l'avance, ou qu'elle soit seulement probable, à raison de l'âge de l'usufruitier. La valeur de la nue propriété sera complémentaire par rapport à celle de l'usufruit du même bien, de telle façon que les deux réunies soient exactement égales à la valeur de la pleine propriété (art. 13 et 14).

Jointe à la distraction du passif, cette amélioration de notre régime fiscal, devait entraîner, au préjudice du Trésor, des moins-values considérables. La loi du 25 février s'efforce de compenser ces pertes à l'aide de dispositions d'ordres divers. D'un côté, on demande des ressources nouvelles à des élévations de tarifs : les droits de mutation par décès deviennent plus lourds et croissent progressivement avec l'importance des parts successorales (art. 2) ; les droits de donation sont majorés aussi, tout en restant proportionnels (art. 18) ; enfin l'article 20 élève de 4 p. 100 à 8 p. 100 l'impôt direct exigible sur les lots payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations. D'autre part, on se préoccupe d'améliorer les modes d'évaluation en vue de mieux saisir toute la matière imposable. En ce qui concerne les biens meubles, on complète l'article 3 de la loi du 21 juin 1875 : l'Administration pourra recourir à l'expertise des fonds de commerce transmis par décès, et utiliser, pour l'évaluation des meubles en général,

l'estimation contenue dans les polices d'assurance (art. 11) ; de plus, certaines mesures sont prises afin que les transferts de titres héréditaires ou les remises de sommes assurées ne s'effectuent pas à l'insu du fisc (art. 15). Quant aux immeubles, ils ne sont pas visés spécialement par la loi, hormis ceux dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu : ces derniers supportent l'impôt à raison de leur valeur vénale, et ceci s'applique aux droits de donation comme aux droits de succession (art. 12).

Voici maintenant une disposition qui semble n'avoir aucun lien avec les précédentes. L'article 17 simplifie la procédure en matière d'expertise quand il s'agit d'immeubles situés dans le ressort de plusieurs tribunaux. Cependant on remarquera que cette mesure est expliquée par l'article 12 relatif à l'évaluation des immeubles ne procurant pas de revenu : cet article prévoit, en pareil cas, le recours à l'expertise. N'était-il pas rationnel, en effet, de penser que la détermination de la valeur vénale devait donner lieu à de fréquentes contestations ?

D'ailleurs ces diverses dispositions ne rentrent point dans le cadre de notre étude. Nous examinerons le nouveau mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété, mais d'une façon accidentelle seulement : à propos des dettes qu'il faut imputer sur des biens dont l'usufruit et la nue propriété sont transmis séparé-

ment. Quant aux mesures destinées à pallier les effets financiers à la réforme, elles sont, en principe, indépendantes de l'organisation de la déduction du passif, et nécessiteraient une étude spéciale. La question de la valeur vénale, elle-même, rentre dans cette catégorie. Si certains immeubles doivent être évalués désormais d'après leur valeur vénale, ce n'est pas que le législateur ait considéré cette innovation comme une conséquence logique de la distraction des charges (1), mais il ne faut voir là qu'un moyen de relever le rendement de l'impôt.

Les prescriptions de la loi nouvelle qui sont relatives à la déduction des dettes feront l'objet de quatre chapitres différents. Nous examinerons donc successivement :

- 1° Les dettes qui composent le passif déductible ;
- 2° Les formalités prescrites à l'héritier ;
- 3° Le pouvoir d'appréciation conféré à l'Administration ;
- 4° La liquidation des droits, les contraventions et les peines.

Enfin, en manière de conclusion, nous envisagerons l'ensemble de ces dispositions et leur efficacité probable.

Cependant, avant d'entamer le chapitre premier, il

1. V. rapport de M. Monestier au Sénat, *J. O., Doc. parl.*, pp. 976 sq.

convient de remarquer que la loi du 25 février n'a pas d'effet rétroactif (1). Elle est devenue exécutoire dans les délais fixés par le décret du 5 novembre 1870, mais elle ne régira que les successions ouvertes à partir de l'expiration de ces délais. Comme les héritiers ont six mois pour effectuer leur déclaration, les dispositions abrogées seront toujours les plus généralement appliquées pendant les six mois consécutifs à la promulgation de la loi nouvelle. Cette survivance pourra se prolonger davantage encore, par exemple dans le cas de legs subordonnés à une condition suspensive, dont la réalisation rétroagit à la date de l'ouverture de la succession. Soit un legs avec charges et soumis à une condition suspensive ; si nous supposons que ce legs dépend d'une succession ouverte antérieurement à la loi du 25 février, peu importe que l'accomplissement de la condition soit de beaucoup postérieur à la promulgation de cette loi : on appliquera les tarifs et toutes les dispositions en vigueur au moment du décès du testateur. Les charges, par conséquent, ne seront pas déduites.

En somme, pour distinguer la loi qui régit une succession au point de vue fiscal, il faut se reporter toujours à l'époque du décès du *de cujus*, en négligeant la date de la déclaration.

1. V. déclaration du ministre des finances au Sénat, séance du 22 janvier 1901, *J. O., Débats*, p. 79, col. 2.

CHAPITRE PREMIER

DETTES DÉDUCTIBLES

§ 1. — Règle générale.

Pour déterminer les dettes qui peuvent entrer dans la formation du passif déductible, la loi du 25 février 1901 ne procède point par énumération; elle ne distingue pas davantage plusieurs catégories de charges, afin de les assujettir à des conditions différentes. Une règle générale est établie, qui englobe toutes les dettes admises, quel que soit leur caractère. Telle dette est-elle civile, commerciale, ou se présente-t-elle sous d'autres formes encore, celle, par exemple, de charge publique ? En principe, cela importe peu : qu'elle se plie seulement à la règle générale, et elle fera partie du droit commun, qui est la déduction. Il n'y a pas d'exceptions, hors les cas énumérés limitativement. Le *criterium* est établi dans le paragraphe premier de l'article 3 : « *Pour la liquidation et le*
« *payement des droits de mutation par décès seront*

« déduites les dettes à la charge du défunt dont
« l'existence au jour de l'ouverture de la succession
« sera dûment justifiée par des titres susceptibles de
« faire preuve en justice contre le défunt ». De là
ressort une double obligation. Il faut : 1° justifier que
la dette *existait au jour de l'ouverture de la succes-*
sion ; — 2° produire, dans ce but, des *titres suscep-*
tibles de faire preuve en justice contre le défunt.

D'après la plupart des projets antérieurs, l'héritier
devait prouver que la dette était *liquide* au jour du dé-
cès c'est-à-dire certaine dans son principe, et détermi-
née dans son *quantum*. Or, de ce qu'une dette *existe* au
jour du décès, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'elle
soit déterminée dans sa quotité. Par suite, l'article pré-
cité permet la déduction des dettes qui, à l'époque du
décès seraient certaines dans leur principe, sans être
déterminées quant à leur quotité. Il suffira qu'elles
soient liquides au moment de la déclaration de succes-
sion et que les justifications présentées par l'héritier en
fassent foi (1).

Ces justifications, et en cela consiste la seconde

1. Ce point est nettement élucidé par M. Cordelet, dans le
discours qu'il prononçait au Sénat le 22 janvier 1901. M. Cor-
delet examine les cas suivants : dettes du tuteur envers son
pupille, du mari défunt envers la veuve, etc., et s'exprime ainsi :
«... On ne pourra sans doute pas au lendemain du décès, dire
« quel est le quantum de la dette. Mais si, dans les six mois,

condition nécessaire pour qu'une dette soit déduite, doivent être des *titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt*. Comment faut-il entendre ces expressions ? La loi civile désigne en général par le mot *titre* l'écrit spécialement rédigé pour fournir une preuve, c'est-à-dire l'écrit qui, par son essence, est susceptible de faire preuve en justice. Ce mot a donc ici une autre signification, forcément plus étendue. On lit dans le rapport de M. Monestier au Sénat : « Le mot « *titre* est employé ici dans la large acception de pièce « écrit : il vise notamment : les actes authentiques, « jugements, actes sous seing privé, livres de com- « merce, billets à ordres, lettres de change, reçus de « sommes, procès-verbaux de vérification et d'affirma- « tion de créances en cas de faillite ou de liquidation « judiciaire... susceptibles de faire preuve en justice « contre le défunt » (1). Par conséquent la loi du 25 février considère comme *titres susceptibles de faire*

« il y a un compte de tutelle ou une liquidation des reprises..., « on se présentera à l'Administration avec une dette non seule- « ment certaine, mais liquide au jour de la déclaration, et ça « suffira,

« Nous sommes d'accord, Monsieur le Ministre ? » Et le *Journal officiel* porte :

« MONSIEUR LE MINISTRE. — Parfaitement, Monsieur le Sénateur ».

V. J. O., *Débats Sénat*, séance du 22 janv 1901, p. 76, col. 2.

1. Rapport de M. Monestier au Sénat, 1900, J. O., *Doc.*

preuve en justice contre le défunt : les jugements, les procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances et les règlements définitifs de distribution par contribution qui constituent des sortes de contacts judiciaires, ainsi que toute pièce écrite possédant une force probante propre. Un commencement de preuve par écrit ne saurait, dans aucun cas, justifier la déduction. Ceci résulte des déclarations faites au Sénat par M. Cordelet et confirmées par le ministre des finances (1).

On remarquera que la distinction entre les dettes civiles et les dettes commerciales intervient alors en fait, car il est des écrits qui font foi en justice en matière commerciale, alors qu'ils ne représentent, en matière civile, que des commencements de preuve par écrit. Ainsi les dettes civiles pourront être justifiées par des actes authentiques et par des actes sous seing privé, mais il n'est point permis de les établir à l'aide

parl., p. 976, col. 3. Cf. Chambre, séance du 15 novembre 1900, Discours de M. Ribot, *J. O.*, *Débats*, p. 2075.

1. On lit au *J. O.*, du 23 janvier 1901 (*Débats*, pp. 76 et 77) :

« M. CORDELET. — Du moment que le texte exige un « titre, un commencement de preuve par écrit, même avec « l'offre de compléter la preuve par des présomptions graves, « précises et concordantes, ou par des témoignages, serait « insuffisant.

« LE MINISTRE DES FINANCES. — C'est bien exact ».

des registres et papiers domestiques ou de la correspondance. Au contraire, la correspondance commerciale et les livres de commerce sont *susceptibles de faire preuve en justice*, du moins les trois livres obligatoires. Cependant on est conduit à admettre que les registres et papiers domestiques peuvent être invoqués à l'appui d'une dette civile dans le cas spécial prévu par l'art. 1331 du Code civil, *in fine* : «... ils (les registres et papiers domestiques) *font foi contre lui* (celui « qui les a écrits)... 2^o *lorsqu'ils contiennent la mention expresse que la note a été faite pour suppléer* « *le défaut du titre en faveur de celui au profit du-* « *quel ils énoncent une obligation* ».

En un mot, la règle générale que nous venons d'examiner proscriit seulement les dettes verbales et celles qui ne sont étayées que par un commencement de preuve par écrit.

La plupart des projets anciens ne reconnaissaient les actes sous seing privé pour valables que s'ils avaient été enregistrés à une époque antérieure au décès du *de cuius*. Cette condition n'est plus exigée, en principe, dans la loi du 25 février. D'ailleurs elle n'est pas compatible avec la distraction du passif commercial. Pour les actes de commerce, la formalité de l'enregistrement aboutirait à une gêne et à des frais intolérables.

Tels sont les principes généraux qui dominent la déduction des dettes. Il est intéressant d'étudier à part quelques-unes de leurs applications.

§ 2. — Applications.

a) *Dettes éventuelles.* — Voici une dette contractée par l'auteur de la succession sous une condition suspensive. Sera-t-elle déduite de l'actif successoral, alors même que l'accomplissement de la condition est postérieur au décès ? L'affirmative s'impose, pourvu que l'héritier, dans sa déclaration, puisse se prévaloir de cet accomplissement. En effet, l'art. 3 de la loi du 25 février exige seulement que la créance soit *existante* au jour du décès, et d'autre part, « *la condition accomplie a un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté...* » (art. 1179 C.c.). Même solution pour les dettes contractées sous condition résolutoire, s'il est certain, à l'époque de la déclaration, que l'accomplissement de la condition ne peut avoir lieu.

b) *Dettes constatées par des jugements.* — Les jugements rentrent dans la catégorie des *titres* visés par l'art. 3 de la loi. Cela résulte non seulement du rapport de M. Monestier au Sénat, mais aussi du deuxième paragraphe de l'art. 4, qui contient ces mots : « *A l'appui de leur demande en déduction, les héritiers ou leurs représentants devront indiquer soit..., soit la date du jugement et la juridiction dont il émane, soit la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-*

« verbal des opérations de vérification et d'affirmation de créances ou du règlement définitif de la distribution par contribution ». On le voit, le mot *jugement* est pris ici dans son acception la plus large. Il comprend les décisions contentieuses rendues par toutes les juridictions, qu'il s'agisse de l'autorité administrative ou de l'autorité judiciaire, des tribunaux consulaires, civils ou répressifs. Il s'applique aux sentences des juges de paix, aux arrêts des cours d'appel et de la cour de cassation, aux ordonnances des présidents et des juges-commissaires, exception faite pour celles qui constituent de simples actes judiciaires. Les procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances, en cas de faillite ou de liquidation judiciaire, et les procès-verbaux de distribution par contribution participent de la foi due aux jugements et sont admis à ce titre, à justifier la déduction des dettes qu'ils mentionnent. D'une manière générale, concourront à former le passif déductible toutes les dettes reconnues ou créées par jugement ; dettes résultant de reconnaissances ou vérifications faites en jugement : amendes, dépens, dommages-intérêts. Et comme il suffit que les créances soient liquides au jour de la déclaration de succession, certains jugements pourront être invoqués quoique prononcés postérieurement au décès. En particulier, les dommages-intérêts donnés par état avant l'ouverture de la succession seront déduits de l'actif

brut, s'ils ont été liquidés avant la déclaration (1). Exceptionnellement la loi prévoit même la déduction des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif de la distribution par contribution *postérieurs à la déclaration*. Les héritiers ou légataires sont alors admis à obtenir le remboursement des droits qu'ils auraient payés en trop, pourvu que leur réclamation soit faite dans un délai de deux ans à compter du jour de la déclaration (art. 5).

Les jugements visés par la loi sont exclusivement, bien entendu, les jugements définitifs, ceux auxquels s'attache l'autorité de la chose jugée (2).

c) *Dettes hypothécaires*. — Les actes authentiques sont par excellence, des *titres susceptibles de faire preuve en justice*. La déduction des dettes qui sont constatées par des actes de cette nature ne donne lieu à aucune observation particulière. Il en va de même pour les dettes à l'appui desquelles on produit un contrat hypothécaire (3), puisque ce contrat revêt nécessairement la forme authentique. D'autre part, on vient

1. V. Discours de M. Cordelet au Sénat, *J. O., Débats*, 1901, p. 76.

2. Pour ce qui concerne les jugements rendus par des tribunaux étrangers, nous renvoyons à l'étude des exceptions à la règle générale qui sont contenues dans l'art. 7.

3. Se reporter également à l'étude de l'art. 7.

d'étudier le cas des créances garanties par une hypothèque judiciaire (1). Reste donc seulement à examiner les dettes consacrées par une hypothèque légale. Or ces dettes, conformément à la règle posée par l'art. 3, ne sont déduites que si elles sont justifiées par un titre (2). Il suffit qu'elles soient liquidées antérieurement à la déclaration de succession. Les héritiers d'un tuteur ou d'une femme mariée, par exemple, auront à présenter à l'Administration un compte de tutelle ou un acte portant liquidation des reprises contre le mari. On tiendra compte dans la même mesure des créances privilégiées sur la généralité des meubles qui sont désignées par l'art. 2101 C. c.

d) *Intérêts, loyers et fermages.* — Supposons l'auteur de la succession débiteur d'une rente, d'un loyer ou d'un fermage payables périodiquement et à des dates déterminées, en vertu d'un acte authentique ou sous seing privé ; au décès du *de cuius*, les sommes afférentes au terme courant sont présumées non

1. Il est à remarquer que la déduction ne s'applique pas à toutes les dettes garanties par une hypothèque judiciaire, puisque l'hypothèque judiciaire peut résulter d'un jugement *avant faire droit*, aussi bien que d'un jugement *définitif*.

2. V. les paroles déjà citées de M. Cordelet, p. 95 (en note).

3. V. aussi le discours de M. Dufoussat au Sénat, séance du 22 janvier 1904, et la déclaration du ministre des finances, *J. O., Débats*, p. 78.

payées, et la production du titre constitutif en entraînera la déduction. Si quelque doute s'élevait à ce sujet, il suffirait de se reporter à l'art. 7, *in fine*, qui confirme implicitement notre dire (1). Au contraire, les sommes qui seraient encore dues pour des termes échus n'entreraient pas en ligne de compte, à moins que cette dette ne soit constatée par un titre spécial.

En principe, les locations verbales ne sauraient donner lieu à aucune déduction. Toutefois, ces locations sont obligatoirement déclarées à l'enregistrement (loi du 23 août 1871. art. 11). La production de la quittance à souche délivrée par le receveur ne suffirait-elle pas à obtenir la déduction du terme courant ?

e) *Impositions*. — Les impôts directs qui n'ont point encore été payés au décès du *de cujus* constituent des dettes très faciles à justifier en fait. Les *avertissements* remis par l'Administration seront considérés, sans doute, comme des titres suffisants (2).

1. Art. 7. — « *Toutefois ne seront pas déduites :...*

« ... 6° *Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins...* ».

2. Dans son discours au Sénat, M. Dufoussat proposait de stipuler que la déduction s'étendrait en particulier à certaines dettes, parmi lesquelles se trouvaient « les charges publiques « et communales, et le montant des impôts de l'année courante ». Le Ministre des finances répondait en ces termes : « De deux choses l'une : ou la dette est justifiée, et alors il

f) *Dettes civiles et commerciales constatées par actes sous seing privé*. — Comme nous l'avons vu, les pièces présentées par les héritiers doivent être revêtues d'une force probante propre, selon les règles tracées par le Code civil, ou le Code de commerce. Un commencement de preuve par écrit est toujours insuffisant, alors même qu'on offrirait de le compléter à l'aide de la preuve par témoins. De même, le titre a-t-il été perdu dans un cas fortuit ou de force majeure, la preuve testimoniale reste impuissante.

Par contre, la loi n'exige pas, d'une façon générale, que les actes produits aient acquis date certaine suivant l'un des trois modes mentionnés par l'art. 1328 Code civil. Les contrats commerciaux, en effet, peuvent être considérés comme ayant date certaine, même en dehors de ces conditions. Mais en matière civile, au contraire, les actes ne sont point opposables aux tiers si la certitude de leur date n'est pas établie conformément à l'art. 1328. Faut-il en conclure que les actes de l'ordre civil ne sauraient être accueillis par l'Administration à moins que cette condition ne soit remplie ? Pour écarter pareille solution, il suffit, semble-t-il, de rapprocher le silence qu'observe à cet égard la loi du 25 février du texte présenté par le ministre des

« est inutile d'insérer dans la loi l'énumération qu'il (M. Du-
« foussat) propose ; ou elle ne l'est pas, et on ne peut admet-
« tre la déduction ». Séance du 22 janvier 1901, *J. O., Débats*,
pp. 78 et 79.

finances. Ce texte, en effet, n'admettait que les titres sous seing privé enregistrés trois mois au moins avant l'ouverture de la succession.

Les dettes commerciales, on l'a vu, peuvent résulter de jugements et de procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances. Elles seront rarement constatées par des actes publics, en raison des frais qu'entraînent ceux-ci, mais on les établira encore, tantôt par des actes sous seing privé proprement dits, c'est-à-dire suivant le droit commun, tantôt par des écritures privées qui n'ont le caractère d'*actes* qu'en droit commercial. Les lettres de change acceptées, les billets à ordre, les reçus de sommes, les factures acceptées, les bordereaux de courtiers dûment signés par les parties, *etc.*, constituent de véritables actes sous seing privé, si l'on fait abstraction des formalités spécialement requises par le Code civil. Au contraire, la correspondance et les livres ne présentent pas ce caractère au même degré, bien qu'en matière commerciale ils fassent preuve complète, du moins sous certaines conditions.

Il s'agit alors de trancher la question suivante : dans quels cas s'appliquent les règles de preuves particulières au droit commercial ? En principe l'application de ces règles ne dépend pas de la qualité des parties, mais bien du caractère commercial des opérations. Or il y a des actes mixtes, c'est-à-dire ayant le caractère com-

mercial pour l'une des parties, et le caractère civil pour l'autre (1). Le receveur de l'enregistrement devra donc se préoccuper de déterminer le caractère de l'opération par rapport à la personne du *de cuius*, et se référer suivant le cas, aux règles de preuve tracées par le droit civil ou à celles qui résultent du droit commercial.

M. Dauphin, dans son rapport au Sénat (2), examinait le cas des dettes contractées par un non commerçant envers un commerçant et relatives au commerce de ce dernier. Ce contrat, à l'égard du non commerçant, est d'ordre civil. Cependant M. Dauphin, au nom de la commission, proposait de stipuler que ces dettes pourraient être prouvées par les livres de commerce du créancier, afin, disait-il, de ne pas créer d'inégalités entre les contribuables, notamment au préjudice des cultivateurs pour leurs achats de semences, engrais, *etc.* Quoi qu'il en soit, selon la loi du 25 février, les dettes agricoles restent placées sous le même régime que toutes les autres dettes civiles.

g) *Dettes déductibles sous la législation antérieure.*
— Ainsi que nous l'avons indiqué précédemment, sous

1. V. Ch. Lyon-Caen et L. Renault, *Manuel de droit commercial*, 4^e édition, n° 403.

2. M. Dauphin parlait au nom de la seconde commission chargée par le Sénat d'étudier le projet de loi voté par la Chambre en 1895. — V. J. O., *Doc. parl.*, 1898, p. 526.

l'empire de la loi de frimaire, la règle de la non-deduction des charges recevait quelques limitations qui, d'ailleurs, laissaient entièrement intact le principe lui-même. Ces limitations ne revêtaient nullement le caractère d'exceptions à la règle : elles étaient les conséquences logiques des principes généraux du droit. Par suite, la loi du 25 février ne modifie en rien les solutions adoptées dans les cas auxquels nous faisons allusion. On continuera à percevoir les droits successoraux sur les parts sociales nettes ; les sommes que le mandataire, le tuteur, le dépositaire, détiennent sans en être propriétaires ne seront pas assujetties à l'impôt, bien que n'étant point considérées comme des dettes, *etc.* (1). En ces matières, il ne peut donc être question de faire intervenir le *criterium* de l'art. 3. Toutefois la loi récente complète sur quelques points l'œuvre de la jurisprudence. Ainsi, les parts d'une association non constituée par écrit ou d'une association en participation étaient toujours frappées à raison de leur valeur brute. Aujourd'hui on liquidera l'impôt sur cette valeur, déduction faite des charges dûment justifiées. De même, en cas d'insuffisance de la communauté, l'excédent des reprises de la femme survivante sera retranché des biens personnels du mari, pour la liquidation des droits de mutation, si cette créance de

1. Se reporter à la page 7 *sq.*

la veuve est établie suivant la règle de l'art. 3 (1) : autrefois, on le sait, échappaient seuls à l'impôt les prélèvements effectués sur la masse commune.

Telle est, en somme, la portée de la règle générale qui régit l'application de la déduction des dettes. Les exceptions à cette règle sont énumérées limitativement dans l'art. 7.

§ 3. — Exceptions.

Certaines catégories de dettes, en raison de diverses circonstances, semblent particulièrement suspectes. Il était nécessaire, soit de les proscrire absolument, soit d'en entourer la déduction de garanties spéciales. Cette dernière solution a prévalu dans la majorité des cas. Toutefois, deux sortes de dettes ne peuvent jamais entrer dans la formation du passif déductible : les dettes reconnues par testament et celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger.

On ne pouvait se dispenser d'écarter les dettes reconnues par testament, car il eût été facile de dissimuler tous les legs sous cette forme pour les affranchir ainsi des droits de mutation. L'exclusion de ces dettes est

1. Chambre, Séance du 16 novembre 1895, *J. O., Débats*, p. 2372, col. 3.

V. *Instruction de la Régie* n° 3049.

réalisée par le 3° de l'art. 7 : « *Toutefois ne seront pas « déduites... : 3° Les dettes reconnues par testament* ». Dans le projet voté par la Chambre en 1895, le même paragraphe était complété ainsi : « 3° Les dettes reconnues par testament, lesquelles, au point de vue fiscal, seront considérées comme des legs ». C'est la première commission du Sénat qui fit prévaloir la rédaction actuelle. M. Cordelet, dans son rapport (1), expose que ce membre de phrase autoriserait la régie à réclamer le droit de mutation par décès là où elle ne percevait actuellement que le droit proportionnel d'obligation (reconnaisances de dettes) (2), à moins que la dette soit mentionnée comme résultant d'un titre enregistré. La commission croyait donc agir dans l'intérêt du contribuable. Or le raisonnement de M. Cordelet est inexact : en effet, lorsque la régie réclamait le droit d'obligation afférent à la reconnaissance de dette contenue dans le testament, elle percevait *en outre* le droit de mutation sur les sommes affectées au paiement de cette dette, puisque ces sommes figuraient dans le patrimoine du défunt et que, d'autre part, le droit de mutation était liquidé sans distraction des charges (3). Le membre de phrase supprimé aurait eu pour effet de faire cesser cette double taxation : en assi-

1. *Loc. cit.*, p. 294, col. 2.

2. Loi du 22 frim. an VII, art. 69, § 3, 3°.

3. Garnier, *Rép. per.*, art. 1286.

milant la reconnaissance de dette à un legs, on l'assujettissait, en effet, au payement du seul droit de mutation, à l'exclusion complète du droit d'obligation. Quoiqu'il en soit, la loi du 25 février laisse subsister l'état de choses ancien, en ce qui concerne les dettes reconnues par testament : lorsque le droit d'obligation sera corrigible, on le percevra concurremment avec le droit de mutation.

Quant aux dettes qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger (art. 7, 5°) (1), la prohibition dont elles sont l'objet s'explique par ce fait que les immeubles grevés ne concourent point, à l'égard du Trésor français, à former l'actif imposable : pourquoi déduire des dettes, alors que leur contre-partie échappe à l'impôt ? D'ailleurs, si elles sont hypothéquées pour partie sur des immeubles situés en France, on admettra une déduction en rapport avec l'importance relative de l'inscription prise sur les biens français : cela résulte du mot « *exclusivement* ».

1. Art. 7. — « *Toutefois ne seront pas déduites :....*

« 5° *Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France ; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger ; celles, enfin, qui grevent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France* ».

L'art. 7. ne traite pas avec cette rigueur les autres catégories de charges qu'il vise. Ainsi, comme les dettes hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger, sont exclues celles qui grèvent des successions d'étrangers, mais avec cette différence que ces dernières peuvent être admises si elles ont été contractées « *en France et envers des Français ou envers des Sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France* » (art. 7. 5^o). Cet adoucissement ne figurait ni dans le projet Doumer, ni dans les projets antérieurs. On considérait alors que le Trésor français, n'étant pas assuré de percevoir l'impôt sur la totalité des biens qui composent les successions d'étrangers, ne devait pas supporter la perte résultant de la déduction du passif qui les grève. Cependant la commission du Sénat dont M. Cordelet était rapporteur s'émuet des doléances exprimées par les Chambres de commerce étrangères, et introduisit dans le texte du projet la disposition précitée, qui a toujours été maintenue depuis (1). Par conséquent, les dettes qui grèvent les successions d'étrangers peuvent être déduites dans deux hypothèses : 1^o lorsqu'elles ont été contractées envers des Français ; — 2^o lorsqu'elles ont été contractées envers des sociétés ou des compagnies étrangères ayant une succursale en France. Mais il est

1. V. Rapport de M. Cordelet, *J. O., Doc. parl.*, Sénat, 1896, p. 291.

nécessaire, dans les deux cas, que le contrat ait pris naissance en France.

D'ailleurs, les titres passés ou les jugements rendus à l'étranger restent également sans effet, au point de vue de la déduction, dans les successions de Français, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France (art. 7, 5°). En dehors de la garantie qui résulte de l'*exequatur* donné par un tribunal français, on a jugé impossible de vérifier la réalité des dettes constatées par des titres de cette sorte. Mais il s'agit ici uniquement des jugements rendus par les tribunaux étrangers et des actes passés devant des officiers publics étrangers, actes qui sont assimilés aux jugements précités, en ce qui concerne la force exécutoire (1). L'art. 7 n'atteint ni les jugements rendus à l'étranger par une juridiction française, un consul français, par exemple, ni les actes passés à l'étranger devant un officier public français. Les titres sous signature privée sont aussi hors de cause ; on ne pouvait songer à faire dépendre leur force probante du lieu de leur rédaction (2).

1. Art. 2123 et 2128 C. c., et 546 C. pr.

2. Au premier abord, il paraît étrange qu'on se soit cru dans la nécessité de proscrire les dettes constatées par des actes authentiques passés ou des jugements rendus à l'étranger, alors qu'on ne repousse pas les dettes établies par des actes sous seings privés rédigés dans les mêmes conditions. Cependant, sans cette précaution, l'Administration eût été

D'un autre côté, en vertu des art. 2123 et 2128 du Code civil, certains jugements rendus par des tribunaux étrangers, comme certains actes reçus par des officiers étrangers, sont susceptibles d'exécution en France par eux-mêmes. Or l'art. 7 emploie les termes suivants : « *Toutefois ne seront pas déduites : ... 5° les « dettes résultant de titres passés ou de jugements « rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France... »* ». Comme il n'est pas admissible que le législateur ait voulu distinguer d'une part les titres passés et les jugements rendus à l'étranger qui ont été déclarés exécutoires par un tribunal français, et d'autre part les mêmes actes et jugements qui sont exécutoires en France d'office, ces derniers doivent être rangés, sans aucun doute, dans la masse de ceux qui ont été « *rendus exécutoires en France* », et pouvoir servir, par conséquent, de titre à la déduction.

Les dispositions contenues dans le 5° de l'art. 7 reposent tantôt sur une idée de justice, tantôt sur les principes du droit civil. Les restrictions apportées à

complètement désarmée à l'égard des titres authentiques passés et des jugements rendus à l'étranger, puisque d'une manière générale, comme on le verra plus loin, la déduction est de droit quand on produit un acte authentique ou un jugement (art. 5). De plus, la mesure est légitimée par sa concordance avec les principes du droit civil.

la réforme dans les autres paragraphes du même article sont destinées plus particulièrement à atteindre les dettes qui, entre toutes, semblent susceptibles de simulation. Il s'agit d'écarter : 1^o les dettes qui, pour frustrer le fisc, pourraient être créées de toutes pièces trop facilement, à raison des liens qui unissent les soi-disant créanciers et débiteurs ; 2^o les dettes, réelles dans leur principe, qui seraient invoquées malgré leur extinction préalable.

La première catégorie comprend d'abord les dettes reconnues par testament, que nous avons examinées déjà et jamais admissibles. Elle comprend aussi « les *dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées* » (1) dans des actes quelconques. Mais alors la prohibition n'est point radicale. Les personnes à l'encontre desquelles est édictée cette prohibition sont les héritiers du défunt

1. Art. 7. — « *Toutefois ne seront pas déduites :*

« ... 2^o *Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les articles 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil.*

« *Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession* ».

et les personnes réputées interposées par les art. 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil. Le mot « héritiers » désigne ici tous les *successibles* du défunt, c'est-à-dire ses héritiers légitimes, ses enfants naturels et ses père et mère naturels, ainsi que ses frères et sœurs naturels et son conjoint (1). Toutes les dettes consenties au profit de ces différentes personnes sont donc présumées fictives et non susceptibles de déduction. En vertu de l'art. 911, la même présomption atteint les dettes contractées par le défunt envers les père et mère, envers les enfants et descendants et envers l'époux de chacun de ses successibles. Enfin, sont encore réputées personnes interposées, par rapport au conjoint du testateur, les enfants de ce conjoint issus d'un autre mariage, et les personnes dont le conjoint du testateur était héritier présomptif à l'époque où la dette a été contractée (art. 1100).

Cependant, nous l'avons indiqué, ces présomptions ne sont pas absolues : elles admettent la preuve contraire, dans certains cas. Il faut alors que la dette ait été consentie « *par un acte authentique ou par acte « sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès « d'une des parties contractantes...* » Cela revient à

1. Art. 723 et 724 C. c. modifiés par la loi du 25 mars 1895.

dire que si la dette est établie par acte sous seing privé, on exige que ce titre ait été enregistré, ou que la substance en ait été constatée dans des actes dressés par des officiers publics, tels que procès-verbaux de scellés ou d'inventaires (art. 1328 C. c.), le tout antérieurement au décès. Ces conditions étant remplies, « *les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette, et son existence au jour de l'ouverture de la succession* ». Il est à remarquer d'abord que le mot « héritiers » ne désigne plus ici les *successibles* du défunt, mais les personnes qui recueillent réellement la succession en qualité d'héritiers. En somme, la loi accorde le droit d'administrer la preuve en question à tous ceux qui ont intérêt à provoquer la déduction de la dette contestée, c'est-à-dire à ceux pour qui la reconnaissance de la dette par l'Administration équivaldrait à une diminution du montant des droits de mutation relatifs à leur émolument. Ces personnes devront donc démontrer : 1^o que la dette alléguée est sincère ; 2^o qu'elle existait au jour de l'ouverture de la succession. D'où résultera la preuve de ces deux faits ? La loi est muette à cet égard. Elle entend laisser une grande latitude à l'Administration pour apprécier les justifications produites. Il est certain qu'on ne pouvait se contenter, en cette matière, de l'attestation du créancier, puisque ce der-

nier se trouvera, le plus souvent, personnellement intéressé à la déduction.

Il faut noter enfin que le 2^o de l'art. 7 vise exclusivement les dettes *consenties* par le défunt. Si les sommes dues par le défunt à ses héritiers ou aux personnes réputées interposées résultaient de jugements, ces dettes resteraient soumises au droit commun.

Les autres paragraphes de l'art. 7 ont trait à des dettes dont on ne songe pas à contester le principe, mais dont on croit pouvoir présumer l'extinction. Il s'agit en premier lieu des dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession : art. 7. — « *Toutefois ne seront pas déduites : 1^o les dettes* » « *échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture* » « *de la succession, à moins qu'il ne soit produit une* » « *attestation du créancier en certifiant l'existence à* » « *cette époque, dans la forme et suivant les règles* » « *déterminées à l'art. 6* » (1). En second lieu figurent les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois : on distingue alors suivant que ces dettes sont échues ou non ; sont-elles arrivées à échéance, leur déduction ne peut jamais avoir lieu ; dans le cas contraire, cette prohibition cesse pourvu qu'on produise l'attestation du créancier telle qu'elle est prévue dans le texte précédent. Il est cer-

1. Les règles relatives à l'attestation du créancier seront étudiées dans le chapitre suivant.

tain que la péremption de l'inscription crée une forte présomption d'extinction à l'endroit d'une dette hypothécaire, surtout si celle-ci est échue, car le débiteur qui se libère à une époque voisine du moment où la péremption va s'accomplir laissera l'inscription disparaître de cette manière, pour éviter les frais d'une radiation volontaire ou forcée (1).

Le même paragraphe envisage également l'hypothèse d'une inscription non périmée, mais réduite quant à son chiffre : si la déduction est admise, elle sera calculée seulement sur la valeur définitive de l'inscription, après réduction faite. Cette disposition s'appliquera dans les cas où les art. 2163 et 2164 du Code civil autorisent la réduction de l'inscription de l'hypothèque conventionnelle : évaluation excessive par le créancier d'une créance indéterminée (2). Quant aux inscriptions prises pour garantir des hypothèques légales ou judiciaires, il semble qu'elles ne doivent jamais servir de base à la déduction. Celle-ci résultera d'actes de liquidation tels que jugements, arrêtés de comptes, *etc.* (3).

1. V. G. Baudry-Lacantinerie, *Précis de droit civil*, n° 1697.

2. V. Fuzier-Herman, *Répertoire général alphabétique du Droit français*, p. 852.

3. Voici le texte du paragraphe relatif aux dettes hypothécaires : « *Toutefois ne seront pas déduites : ...*

« 4° *Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une*

Enfin, « *les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli* » sont présumées éteintes par prescription, « *à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue* » (art. 7, 6°). On considérera séparément les sommes dues comme capital et les sommes dues comme intérêts afin d'appliquer, selon le cas, la prescription de droit commun ou la prescription quinquennale.

Tels sont les principes qui doivent dominer l'application de la déduction des dettes. En résumé, si l'on exclut, comme de juste, les dettes verbales, qui, au regard de l'héritier, peuvent, surtout pour de petites successions, n'être pas sans affecter une certaine importance sous forme de frais funéraires et de dernière maladie, ou encore, dans le cas d'un cultivateur, en conséquence d'achats de semences et d'engrais, l'on devra convenir que la règle générale contenue dans l'article 3 donne véritablement à la réforme une ampleur considérable qui n'est pas entamée d'une manière sensible par les exceptions nécessaires de l'art. 7.

Mais il est temps d'aborder le domaine de la pratique et tout d'abord il conviendra d'étudier les règles relatives à la formalité de la demande en déduction.

« dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prévues à l'art. 6 ; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit, s'il y a lieu ».

CHAPITRE II

DE LA DEMANDE EN DÉDUCTION

Pour obtenir la déduction des dettes qui grèvent la succession de son auteur, l'héritier doit en faire la demande à l'Administration, suivant le mode déterminé par l'article 4 de la loi. Avant d'étudier la forme requise pour cette demande et les indications qu'elle contiendra, nous chercherons à déterminer le moment qui convient à son intervention, les personnes auxquelles incombe le soin de la rédiger, et les bureaux de l'enregistrement compétents pour la recevoir.

§ 1. — **Epoque à laquelle les demandes en déduction doivent être faites.**

En règle générale, la demande doit coïncider avec la déclaration de la succession. Le premier paragraphe de l'article 4 exige, en effet, que l'inventaire contenant la liste des dettes invoquées soit déposé au bureau du

receveur de l'enregistrement « *lors de la déclaration de la succession* ». D'ailleurs, s'il en était autrement, les droits seraient perçus immédiatement d'après la déclaration de la succession, et l'héritier qui se présenterait ensuite avec une liste de dettes même justifiées, se heurterait au principe de la non-restitution des droits *régulièrement perçus* (1). Ce principe est absolu, sauf les exceptions formellement spécifiées par le législateur. Or, la loi du 25 février contient précisément une de ces exceptions : « *Les héritiers ou légataires seront admis, dans le délai de deux ans à compter du jour de la déclaration, à réclamer, sous les justifications prescrites à l'article 4, la déduction des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif de la distribution par contribution postérieurs à la déclaration, et à obtenir le remboursement des droits qu'ils auraient payés en trop* » (2). Cette dérogation au principe de la loi de frimaire est justifiée par les lenteurs inhérentes à la procédure suivie en matière de distribution par contribution comme en matière de faillite ou de liquidation judiciaire. Il faut noter en outre que la faillite ou la liquidation judiciaire peuvent être prononcées posté-

1. Loi du 22 frimaire an VII, art. 60. Cf., G Demante, *loc. cit.*, n° 12.

2. Loi du 25 février 1901, art. 5, par. 3.

rieurement à l'ouverture de la succession (1). Quoi qu'il en soit, hormis l'exception contenue dans ce texte, la demande en déduction doit être produite en même temps que la déclaration de la succession. Or, les délais impartis aux héritiers pour faire cette déclaration sont toujours réglés par l'article 24 de la loi de frimaire (2). Le délai normal est de six mois. Le directeur général de l'enregistrement peut d'ailleurs, agissant par délégation du ministre des finances, accorder au besoin des délais supplémentaires.

§ 2. — Par qui les demandes en déduction doivent être faites.

Elles doivent être faites par les mêmes personnes qui sont tenues de déclarer la succession, c'est-à-dire, aux termes de l'article 27 de la loi de frimaire, par les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs. A cette énumération, qui n'est pas limitative, on peut ajouter encore l'administrateur conventionnel ou judiciaire d'une succession, l'exécuteur testamentaire, le mari agissant au nom de la femme. De plus, les assujettis sont autorisés à se faire représenter par

1. Loi du 28 mai 1838 art. 437.

2. Cependant la loi nouvelle (art. 19) modifie ces délais en ce qui concerne les biens légués aux départements, communes, établissements publics et d'utilité publique.

un mandataire. Le second paragraphe de l'article 4 débute d'ailleurs par ces mots : « *A l'appui de leur demande en déduction, les héritiers ou leurs représentants devront...* ». Enfin, les cohéritiers étant solidaires pour le payement des droits (loi de frimaire, art. 32), un seul d'entre eux peut, au nom de tous, souscrire la déclaration ou, semblablement, rédiger la demande en déduction.

§ 3. — **Bureaux dans lesquels les demandes en déduction doivent être faites.**

Ici encore, évidemment, la demande en déduction suit le sort de la déclaration. Mais en ce qui concerne celle-ci, la loi nouvelle modifie la compétence des bureaux de l'enregistrement. En vertu de l'article 16 : « *Les mutations par décès seront enregistrées au bureau du domicile du décédé, quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer. A défaut de domicile en France, la déclaration sera passée au bureau du lieu du décès ou, si le décès n'est pas survenu en France, à ceux des bureaux qui seront désignés par l'Administration* » (1). Auparavant, les biens, ou du moins la plu-

1. Provisoirement, les déclarations dont il s'agit doivent être souscrites à Paris, au 1^{er} bureau des successions.

(Instruction de la régie n° 3049, p. 6).

part d'entre eux, étaient déclarés au bureau de leur situation (loi de frimaire, art. 27). Il devenait nécessaire de concentrer dans un seul bureau les déclarations de tous les biens, par suite de la déduction des dettes et surtout de l'adoption de tarifs qui croissent non plus seulement avec l'éloignement de la parenté, mais aussi avec l'importance globale du patrimoine transmis. Par conséquent, les demandes en déduction doivent être souscrites au bureau du domicile du *de cujus*. A défaut de domicile en France, elles le seront au bureau du lieu du décès ou aux bureaux désignés par l'Administration, suivant que le décès sera survenu en France ou à l'étranger.

**§ 4. — Forme des demandes en déduction
et justifications qui les doivent accompagner.**

a) *Etat détaillé.* -- La forme requise pour les demandes en déduction est indiquée dans le premier paragraphe de l'art. 4 : « *Les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration de la succession et certifié par le déposant* ». Ainsi, l'héritier, ou son représentant, fournira une pièce spéciale certifiée par lui, et rédigée sur papier libre, dans laquelle toutes les dettes de son auteur seront *détail-*

lées, article par article. Ces expressions signifient que chaque dette sera mentionnée séparément, avec toutes les énonciations nécessaires pour le calcul de la déduction et pour le contrôle qu'il appartient à l'Administration d'exercer : indication de la nature de la dette, de sa quotité, des titres dont elle résulte, *etc.* L'art. 4 (paragr. 2) vise certains cas particuliers : on doit donner la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public, toutes les fois que la dette est constatée par un titre authentique ; s'agit-il d'une dette qui résulte d'un jugement, il faut énoncer la date de ce jugement et la juridiction dont il émane ; enfin si la dette est établie par une contribution judiciaire ou par un procès-verbal des opérations de vérification ou d'affirmation de créances après faillite ou liquidation judiciaire, on énoncera, dans le premier cas, la date du règlement définitif de la distribution par contribution, et dans le second cas, à la fois la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire et la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation de créances (1).

1. « A l'appui de leur demande en déduction, les héritiers ou
« leurs représentants devront indiquer soit la date de l'acte, le nom
« et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date du
« jugement et la juridiction dont il émane, soit la date du juge-
« ment déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire,
« ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification

Cependant, les indications contenues dans l'état détaillé des dettes ne sont pas toujours suffisantes. La loi institue d'autres formalités : les deux premières sont créées pour la justification de certaines dettes seulement, tandis qu'on peut exiger la troisième à tout propos.

b) *Production de titres en original ou en copie.* — En premier lieu, lorsqu'une dette ne résulte ni d'un acte public, ni d'un jugement, ni d'un contrat intervenu sous la garantie de l'autorité judiciaire, l'héritier ne saurait en obtenir la déduction s'il ne produit le titre qui la constate, ou une copie collationnée de ce titre (1). Mais ici se présentait une difficulté. Très souvent il n'existera qu'un seul exemplaire de la pièce en question, et cet exemplaire sera entre les mains du créancier ; peut-on donc laisser les intérêts de l'héritier à la merci du créancier de son auteur ? Pour éviter cet inconvénient, le législateur a inséré dans la loi le texte suivant : « *Le créancier ne pourra, sous peine* »
« *de dommages-intérêts, se refuser à communiquer* »
« *le titre sous récépissé ou à en laisser prendre sans* »
« *déplacement une copie collationnée par le notaire* »
« *et d'affirmation de créances ou du règlement définitif de la distri-* »
« *bution par contribution* » (art. 4, paragr. 2)

1. « *Ils (les héritiers ou leurs représentants) devront repré-* »
« *senter les autres titres ou en produire une copie collationnée* »
(art. 4, paragr. 3).

« ou par le greffier de la justice de paix » (art. 4, paragr. 4). Mais, dira-t-on, le remède est insuffisant, car le contribuable ne pourra se procurer une copie collationnée du titre sans s'exposer à des frais onéreux sous la forme de droits de timbre et d'enregistrement. Or le législateur a prévenu cette critique ; l'art. 4 de la loi nouvelle se termine par ces mots : « *Cette copie portera mention de sa destination ; elle sera dispensée du timbre et de l'enregistrement autant qu'il n'en sera pas fait usage soit par acte public, soit en justice ou devant toute autre autorité constituée. Elle ne rendra pas par elle-même obligatoire l'enregistrement du titre.* » Comme on le sait, les actes qui, par eux-mêmes, ne sont pas assujettis à l'enregistrement, doivent recevoir la formalité s'il en est fait usage « *soit par acte public, soit en justice ou devant toute autre autorité constituée* » (loi de frimaire, art. 23). Les copies collationnées qui sont visées par la loi du 25 février et dispensées par elle de l'enregistrement, restent donc soumises à cette règle. Toutefois, l'application n'en saurait être provoquée par le fait que ces pièces ont été produites à l'administration de l'enregistrement pour la justification de dettes à déduire, alors même qu'il y aurait litige et que la question serait débattue en justice (1). D'un autre côté, l'art. 4, *in fine*,

1. V. le discours de M. Cordelet au Sénat et la réponse du

par dérogation à l'art. 42 de la loi de frimaire, stipule que ces copies ne rendront pas par elles-mêmes obligatoire l'enregistrement des titres originaux. Il semble d'ailleurs que cette disposition doive être mise à profit assez rarement, puisque d'une façon générale les titres que l'on peut invoquer pour justifier des dettes auront donné ouverture au droit d'obligation. La plupart des actes de commerce eux-mêmes sont soumis obligatoirement à l'enregistrement. Il faut signaler, néanmoins, comme susceptibles de bénéficier de cette mesure, les lettres de change et les billets à ordre. Mais par contre, si la copie produite prouve qu'un acte légalement assujéti à la formalité n'a pas été présenté dans les délais prescrits, il est certain que le paiement des droits devra être exigé.

En somme, toutes les fois que l'héritier base sa demande en déduction sur un titre sous seing privé, il est tenu de produire ce titre en original ou en copie. Cependant, en matière de dettes commerciales, cette formalité n'est pas toujours suffisante.

c) *Production des livres de commerce.* — Aux termes de l'art. 3 (paragr. 2) : « *S'il s'agit de dettes commerciales, l'Administration pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de*

ministre des finances, séance du 24 janvier 1901, *J. O., Débats*, p. 86, col. 1.

« *commerce du défunt* ». Ainsi, à supposer que l'héritier offre de justifier les dettes commerciales de son auteur au moyen de lettres de change, billets à ordre, reçus de sommes, *etc.*, l'Administration peut lui opposer une fin de non-recevoir absolue, à moins que ces pièces ne soient corroborées par la production des livres du défunt. Ces livres devront être déposés au bureau qui reçoit la déclaration de la succession. Le receveur de l'enregistrement est en droit de les compulser pendant cinq jours, mais ce délai est un *maximum* (1). C'est qu'en effet, il fallait tenir compte à la fois de la gêne imposée au contribuable par cette communication et du temps matériel nécessaire pour en tirer parti. Cependant l'héritier qui a obtenu la déduction des dettes de son auteur grâce à l'accomplissement de cette formalité, n'est pas encore déchargé de toute obligation envers l'Administration. Durant le cours des deux années qui suivent la déclaration, les agents du service du contrôle, c'est-à-dire les inspecteurs et sous-inspecteurs de l'enregistrement, peuvent demander une nouvelle communication des livres de commerce déjà produits. Mais cette demande n'est possible qu'une seule fois, et elle n'entraîne point le déplacement des livres, qui sont examinés sur place. Si l'héritier faisait obstacle

1. V. le discours de M. Cordelet au Sénat et la réponse du ministre des finances, séance du 22 janvier 1901, pp. 76 *sq.*

à cette dernière vérification, il serait passible d'une amende égale au montant des droits qui n'ont pas été perçus par suite de la déduction du passif (art. 3, paragr. 3).

Ces mesures relatives à la production nécessaire des livres de commerce du défunt ont été prises beaucoup moins pour éviter la création de dettes fictives que pour donner à l'Administration le moyen de s'assurer que le passif déclaré n'est ni compensé ni atténué par l'actif correspondant (1). D'ailleurs la loi stipule formellement au profit de l'Administration le droit d'utiliser de cette manière les livres et les titres produits : « *L'Adminis-*
« *tration aura le droit de puiser dans les titres ou*
« *livres produits les renseignements permettant de*
« *contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif*
« *dépendant de la succession, et, en cas d'instance, la*
« *production de ces titres ou livres ne pourra être re-*
« *fusée* » (art. 3, paragr. 4).

d) *Attestation du créancier.* -- Le receveur de l'enregistrement est donc obligé, en ce qui concerne les dettes constatées par des actes sous seing privé, de requérir la production de ces titres en original ou en copie. De plus, il peut subordonner la déduction du passif commercial à la représentation des livres de commerce du défunt. Il dispose enfin d'un troisième mode

1. V. Discours de M. Cordelet, *loc. cit.*, pp. 76 sq.

de vérification exigible pour toutes les dettes. « *L'agent de l'Administration, dit l'art. 6, aura dans tous les cas la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. Cette attestation, qui sera sur papier non timbré, ne pourra être refusée, sous peine de dommages-intérêts, toutes les fois qu'elle sera légitimement réclamée.*

« *Le créancier qui attestera l'existence d'une dette déclarera, par une mention expresse, connaître les dispositions de l'art. 9 relatives aux peines en cas de fausse attestation* ».

De ce texte découlent les conséquences suivantes :
1° la déduction d'une dette quelconque est toujours possible indépendamment de l'attestation du créancier. On remarquera toutefois que l'art. 7 apporte une exception à cette règle ; seule l'attestation du créancier justifie l'admission des dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession ; — 2° L'attestation peut être exigée quels que soient les titres invoqués : peu importe qu'il s'agisse d'actes authentiques, de jugements, de livres de commerce ou autres pièces ; — 3° Le créancier est tenu de donner son attestation dès qu'on la réclame à bon droit, sous peine de dommages-intérêts ; — 4° Ce certificat rédigé sur papier libre, doit affirmer l'existence de la dette *à l'époque*

du décès ; son but principal est en effet d'empêcher la déduction des dettes remboursées ; — 5° Enfin, pour que l'attestation soit valable, il faut que le créancier déclare, par une mention expresse, connaître les pénalités auxquelles l'exposerait une fausse attestation.

Nous examinerons plus loin (1) les peines auxquelles il est fait allusion ; mais il est permis de se demander *a priori* si une sanction de cette nature peut avoir ici une réelle efficacité. Il semble que l'Administration éprouvera les plus grandes difficultés dans la recherche des fausses attestations. Les dettes du défunt remboursées avant l'ouverture de la succession ont donné lieu, sans doute, à des quittances, mais l'héritier fera disparaître aisément ces pièces, dans la plupart des cas. D'ailleurs n'y a-t-il pas une catégorie de créanciers que les pénalités ne sauraient atteindre ? N'ajoutera-t-on aucune foi aux attestations fournies par les créanciers étrangers ?

Au demeurant, cette lacune n'échappait pas à l'Administration. Le gouvernement avait fait voter par la Chambre la disposition suivante : « Toute déclaration
« d'existence de dettes corroborée par l'attestation du
« créancier, vaut titre pour ce dernier ». Il attachait à cette mesure une grande importance (2). Cependant

1. V. pp. 149 *sq.*

2. Au Sénat, le ministre des finances s'exprimait ainsi :
« Le devoir du ministre et du parlement est de prendre toutes

elle rencontra une vive opposition au Sénat. On fit valoir principalement que ce texte était inconciliable avec les principes du droit civil et qu'il conduisait d'ailleurs à des conséquences immorales : ce serait, disait-on, intéresser le prétendu créancier à ne pas ménager sa complicité ; ce serait récompenser un des complices en punissant l'autre, *etc.* (1).

Du reste, les résultats de cette disposition eussent-ils été bien décisifs ? Pourquoi l'héritier et le pseudo-créancier ne se fussent-ils pas concertés afin de déclarer que la dette existant au jour du décès a été remboursée depuis ?

Quoi qu'il en soit, cette mesure fut rejetée par le Sénat. Mais si le législateur refusait cette arme à l'Administration, il se montrait généreux à son égard sur d'autres points. L'art. 5 donne en effet à l'Administration un pouvoir d'appréciation extrêmement étendu.

« les précautions possibles pour éviter les collusions frauduleuses. C'est en nous plaçant sur ce terrain qu'il nous a semblé qu'aux pénalités purement fiscales, il conviendrait d'en ajouter une autre capable d'inspirer une terreur salutaire à ceux qui pourraient être tentés de se soustraire au paiement des droits de mutation par décès, en alléguant l'existence d'un passif simulé... » (séance du 24 janvier 1901), *J. O., Débats*, p. 87, col. 3.

1. V. la discussion qui eut lieu au Sénat à ce sujet dans la séance du 24 janvier 1901, *J. O., Débats*, pp. 86 sq.

CHAPITRE III

POUVOIR D'APPRÉCIATION DE L'ADMINISTRATION

Voici un héritier qui, pour obtenir la déduction du passif grevant la succession, s'est soumis à toutes les exigences dont l'étude précède. Il a produit un état détaillé des dettes de son auteur, avec les mentions requises ; il a représenté les titres qui devaient être communiqués ; les attestations des divers créanciers ont été fournies en due forme. Ainsi tous les moyens que la loi met à sa disposition pour convaincre le receveur de l'enregistrement sont épuisés. Sa cause est-elle gagnée ? Point encore. L'agent de l'Administration conserve le droit de considérer ces justifications comme insuffisantes. Il peut repousser toute dette au sujet de laquelle un doute se maintient dans son esprit et exiger le paiement des droits en conséquence. Une dernière ressource s'offre alors au contribuable : se pourvoir

en restitution devant les tribunaux. Cette action se prescrit par deux ans à compter du jour de la déclaration. Tout cela résulte du premier paragraphe de l'art. 5 qui est conçu en ces termes : « *Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déclaration* ». Toutefois la suite de l'art. 5 apporte une exception à cette règle : « *Néanmoins, toute dette constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession ne pourra être écartée par l'Administration, tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée. L'action pour prouver la simulation sera prescrite après cinq ans à compter du jour de la déclaration* ». Ainsi le receveur est tenu de déduire toute dette constatée par acte authentique et non échue à l'époque du décès, alors même que la sincérité du contribuable paraîtrait douteuse. Cependant il est certain que cette obligation n'existerait pas si toutes les justifications exigées d'autre part n'avaient point été fournies régulièrement. Il faut donc supposer que la dette a été détaillée dans l'inventaire prescrit par l'art. 4, avec indication de la date de l'acte, du nom et de la résidence de l'officier public qui l'a reçu. De plus, l'attestation du créancier

doit avoir été produite si on l'a requise (1). Dans ces conditions, l'Administration ne peut percevoir les droits sur la partie de l'actif successoral qui est compensé par cette dette. Elle se trouve alors dans la situation qui est celle du contribuable lorsqu'il ne s'agit point d'un acte authentique ; les rôles sont seulement intervertis. C'est à l'Administration en effet, qu'il appartient de provoquer un débat judiciaire si elle s'estime lésée, et c'est à elle qu'incombe le fardeau de la preuve. La seule différence consiste en ce que l'action accordée au fisc pour prouver la simulation se prescrit après cinq ans tandis que le contribuable est admis à se pourvoir en restitution durant deux années seulement ; ces deux délais de prescription ont d'ailleurs le même point de départ. Il était naturel d'avantager l'Administration à cet égard, car si un héritier peut se rendre compte presque immédiatement du bien fondé de sa demande en déduction, l'Administration au contraire n'acquerra la certitude d'une simulation qu'à la suite de recherches le plus souvent longues et laborieuses. Du reste, n'est-ce pas dans cette considération qu'il convient de chercher l'origine et la raison d'être du premier paragraphe de l'art. 5 ? C'est pour ce motif que le législateur a voulu donner à l'Administration un pouvoir d'appréciation presque absolu, de manière à laisser dans tous les cas les difficultés de la preuve du côté du redevable.

4. V. *Instruction* de la Régie n° 3049, p. 4.

Et si une exception a été stipulée à l'endroit des dettes constatées par des actes authentiques, cette faveur est imputable au caractère solennel de ces actes et à la présomption de sincérité qui s'y attache.

Mais alors une question se pose. Pourquoi le paragraphe second de l'art. 5 ne parle-t-il que des actes authentiques ? Pourquoi distinguer entre les dettes établies par des titres authentiques et les dettes qui résultent de jugements ? Ces derniers ne présentent-ils pas autant de garanties que les actes publics ? Au reste, on peut faire observer que la loi elle-même, dans l'art. 4, met sur le même plan les actes authentiques, les jugements, les procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances et ceux de distribution par contribution. Il semble donc possible de soutenir qu'il y a là une inadvertance du législateur, et que le mot « acte », dans le deuxième paragraphe de l'art. 5, doit recevoir une interprétation très large, au point de comprendre les jugements et même les procès-verbaux précités (1).

Il est certain, d'ailleurs, que le pouvoir d'appréciation conféré aux agents de l'enregistrement par l'art. 5, ne saurait échapper à des critiques nombreuses (2). Cet article fut d'ailleurs assez vivement attaqué à la

1. Cf., dans ce sens : *Revue de l'enregistrement*, cahier du 1^{er} mars 1901.

2. V. Baron de Meaux, *loc. cit.*

Chambre, au cours de la discussion du projet présenté par M. Doumer (1). L'*Instruction* de l'Administration qui donne un rapide commentaire de la loi du 25 février justifie de cette manière la mesure en question :
« Enfin, par une disposition qui n'est, en réalité,
« que l'application à un ordre de faits nouveaux de la
« règle inscrite dans l'art. 28 de la loi du 22 frimaire
« an VII, l'art. 5 confère au receveur le droit de refu-
« ser la déduction de toute dette au sujet de laquelle
« il aura jugé les justifications insuffisantes, sauf aux
« parties à se pourvoir en restitution.... » (2). En effet;
d'après l'art. 28 de la loi de frimaire, le redevable doit
payer les droits tels qu'ils sont déterminés par le rece-
veur « *sauf à se pourvoir en restitution s'il y a*
lieu » (3). Cependant il y a une différence essentielle
entre l'application normale de l'art. 28, et l'application
de cette même règle à l'« ordre de faits nouveaux ». Toutes nos lois fiscales déterminent avec précision les conditions nécessaires à l'exigibilité des droits. Le pouvoir d'appréciation du receveur consiste seulement à examiner si ces conditions sont remplies. Or la loi nouvelle, après avoir fixé des conditions précises, n'oblige point le receveur à s'y conformer. Ainsi, le con-

1. J. O., *Débats*, 1895, pp. 2372 sq.

2. *Instruction* n° 3049, p. 4.

3. V. G. Demante, *loc. cit.*, n° 789.

tribuable qui se pourvoit en restitution en vertu de l'art. 28 de la loi de frimaire doit simplement prouver qu'il n'y avait pas concordance entre les faits et les conditions précises fixées par les textes. Est-ce, au contraire, en exécution de l'art. 5 de la loi du 25 février, qu'un héritier s'adresse à la justice, la seule preuve que les conditions exigées par la loi ont été remplies ne saurait suffire, puisque l'accomplissement de ces conditions ne lie pas le receveur ; il deviendra nécessaire alors, pour obtenir gain de cause, de fournir des justifications supplémentaires. On le voit, il eût été nécessaire, pour ne pas sortir du droit commun, de considérer la déduction comme acquise, toutes les fois que certaines formalités déterminées — et rigoureuses autant que de raison — auraient été accomplies.

Quoi qu'il en soit, grâce à cette grande latitude laissée au receveur, il est à peu près impossible de se rendre compte au juste de l'étendue réelle et définitive qui sera donnée en principe nouveau de la déduction du passif. L'Administration usera-t-elle de son droit de n'admettre que les actes authentiques ? et si elle veut en user, dans quels cas conviendra-t-il qu'elle le fasse ? Pourquoi donc se montrer plus difficile à l'égard d'une personne qu'à l'égard des autres ? Au demeurant, les héritiers ne seront pas toujours en mesure d'intenter un procès dont les frais se cumuleront avec l'avance des droits de mutation et avec les droits d'enregistre-

ment exigibles par suite de la production des pièces en justice (1).

A vrai dire, cet art. 5, qui est destiné à parfaire en quelque sorte les règles suivant lesquelles on doit appliquer la déduction, semble n'être qu'un hors d'œuvre inattendu. On ne saurait le justifier, si ce n'est en invoquant les chances multiples de fraude et l'impuissance où l'on se trouve de la prévenir.

1. Cf., Baron de Meaux, *loc. cit.*

CHAPITRE IV

LIQUIDATION DES DROITS — CONTRAVENTIONS ET PEINES

Nous avons examiné jusqu'à présent les questions qui sont à trancher antérieurement au fait même de la déduction. Il convient aussi d'étudier ce fait, afin d'indiquer par là de quelle manière le nouveau principe affecte la liquidation des droits. Enfin, supposant la déduction réalisée, nous établirons les règles relatives aux poursuites à exercer à l'occasion des inexactitudes dans les déclarations et attestations de dettes, et les pénalités applicables à ces contraventions.

§ I. — Liquidation des droits.

L'art. 2 de la loi du 25 février débute par ces mots :
« *Les droits de mutation par décès de biens, meubles*
« *ou immeubles, seront liquidés sur la part nette*
« *recueillie par chaque ayant droit* ». Par conséquent,

le receveur, après avoir déterminé le montant global du passif *déductible*, divise cette somme en fractions proportionnelles aux parts que les héritiers recueillent respectivement dans l'universalité de l'actif brut, en suivant ainsi les règles tracées par les art. 870 et 871 du Code civil ; pour obtenir ensuite les parts nettes imposables, il suffit de déduire ces fractions proportionnelles des parts brutes recueillies (1).

Les successeurs à titre particulier étant dispensés de contribuer aux dettes, la réforme reste sans effet à leur égard, à moins qu'il ne s'agisse d'un legs avec charges.

Ce point n'exigerait pas d'explications plus complètes si notre attention n'était attirée sur un cas spécial visé par l'art. 3 de la loi du 25 février. Le dernier paragraphe de cet article est ainsi conçu : « *S'il s'agit d'une dette grevant une succession dévolue à une personne pour la nue propriété et à une autre pour l'usufruit, le droit de mutation sera perçu sur l'actif de la succession diminué du montant de la dette dans les conditions de l'art. 13 ci-après* ». Cependant cette disposition n'apporte aucune dérogation au principe de liquidation établi par l'art. 2. Comme on l'a vu, le receveur doit

1. Ce mode de liquidation sur la part nette recueillie par chaque ayant droit est une conséquence de l'adoption des tarifs gradués.

toujours se rendre compte de la valeur des différentes parts héréditaires, et proportionner à leur importance relative les fractions du passif déductible qu'il impute à chacune. Or le texte qui précède, sans rien changer à cette règle, signifie seulement qu'il faut se reporter à l'art. 13 pour fixer la valeur des parts héréditaires, lorsque ces parts consistent, l'une dans la nue propriété, l'autre dans l'usufruit des mêmes biens. En effet l'art. 13 institue un nouveau mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit.

Mais ce paragraphe, qui contient un simple renvoi, était-il indispensable ? Quoi qu'il en soit, nous sommes amenés ainsi à exposer brièvement le système adopté par la loi du 25 février pour l'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, du moins en ce qui concerne les droits de mutation par décès.

On détermine d'abord, d'après les règles ordinaires, la valeur de la propriété entière de l'objet qui est transmis d'une part en usufruit et d'autre part en nue propriété. On attribue ensuite à chacun de ces démembrements de la propriété des valeurs relatives qui varient avec l'âge de l'usufruitier mais restent toujours complémentaires entre elles, de telle façon que le résultat de leur addition soit toujours égal à la valeur de la propriété entière. La valeur de l'usufruit est inversement proportionnelle à l'âge de l'usufruitier, tandis que la valeur de la nue propriété suit un mouvement

contraire. La perception est réglée d'après le barême suivant (1) :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue propriété
Moins de 20 ans révolus	7/10 de la propriété entière	3/10 de la propriété entière
30 —	6/10 —	4/10 —
40 —	5/10 —	5/10 —
50 —	4/10 —	6/10 —
60 —	3/10 —	7/10 —
70 —	2/10 —	8/10 —
Plus de 70 ans révolus	1/10 —	9/10 —

Soit une succession se composant d'un immeuble d'une valeur de 100.000 francs. Cet immeuble est transmis en usufruit à une personne de vingt-cinq ans. La part héréditaire de l'usufruitier est estimée 60.000 francs et celle du nu propriétaire 40.000 francs. Si le patrimoine du testateur comporte un passif de 50.000 francs dont il est obtenu déduction, la part nette de l'usufruitier se réduit à 30.000 francs et celle du nu propriétaire à 20.000 francs.

1. Quant aux usufruits constitués pour une durée fixe, ils sont estimés aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit.

§ 2. — Contraventions et peines.

Les art. 8, 9 et 10 de la loi du 25 février 1901 déterminent les moyens de preuve que l'Administration peut employer pour établir l'inexactitude des déclarations et attestations de dettes, le délai dans lequel cette action est recevable, et enfin les peines qui atteignent les auteurs de ces déclarations et attestations inexactes.

La compétence et la procédure en matière d'enregistrement sont réglées par l'art. 65 de la loi du 22 frimaire an VII et l'art. 17 de la loi du 27 ventôse an IX. La loi de frimaire s'exprime ainsi : « *L'introduction et l'instruction des instances auront lieu devant les tribunaux civils de département : la connaissance et la décision en sont interdites à toutes autres autorités constituées ou administratives.— L'instruction se fera par simples mémoires respectivement signifiés...* » (art. 65).

Et l'article 17 de la loi de ventôse ajoute : « *L'instruction des instances que la Régie aura à suivre, pour toutes les perceptions qui lui sont confiées, se fera par simples mémoires respectivement signifiés sans plaidoiries. Les parties ne seront pas obligées d'employer le ministère des avoués.* » Les jugements rendus sur ces matières par les tribunaux de première instance sont sans appel et ne peuvent être attaqués

que par voie de cassation (1). Comme moyens de preuve, l'Administration dispose, en général, de tous les moyens de droit commun qui ne sont pas incompatibles avec cette procédure spéciale. Ainsi sont exclus : l'interrogatoire, le serment, la preuve testimoniale et les présomptions de fait (2). Cependant, par exception, la loi du 23 août 1871 a autorisé l'Administration à établir les dissimulations existant dans certains contrats par tous les genres de preuve admis par le droit commun (3). Mais, même dans ces cas spéciaux, l'Administration ne peut jamais déférer le serment décisive et l'usage de la preuve testimoniale ne lui est permis que pendant dix ans à compter du jour de l'enregistrement des actes (loi de 1871, art. 43).

La loi du 25 février 1901 place les déclarations et attestations de dettes sous le même régime que les contrats visés par la loi de 1871, mais en matière de déclarations et d'attestations de dettes, la preuve testimoniale ne peut être employée que pendant cinq ans, puisque l'action de l'Administration est éteinte après l'expiration de ce délai (art. 10). La procédure spéciale instituée par les lois du 22 frimaire an VII et du 27 ventôse an IX reste la règle pour les constata-

1. V. G. Demante, *loc. cit.*, n° 44 et n° 838.

2. V. l'Arrêt de la Cour de cassation du 29 février 1860.

3. Cette disposition a été étendue depuis à quelques autres cas par les lois du 28 février 1872 et du 28 décembre 1880.

tions de cette nature. Toutefois, la procédure ordinaire sera suivie lorsque l'Administration aura recours aux genres de preuve qui ne sont pas compatibles avec cette procédure spéciale. Voici d'ailleurs le texte de l'art. 8 de la loi nouvelle : « *L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment. — Il n'est pas dérogé en cette matière aux dispositions des art. 65 de la loi de frimaire an VII et 17 de la loi de ventôse an IX, sauf dans les instances ne comportant pas la procédure spéciale établie par ces articles.* »

Il est certain que l'usage de la preuve testimoniale donnera quelques facilités à l'Administration pour la recherche de la fraude. D'autre part, on s'est effrayé parfois des abus que pouvait entraîner ce genre de preuve (1). Mais on remarquera que l'application des lois de 1871 n'a pas soulevé de difficultés à cet égard. L'Administration a toujours mis la plus grande prudence dans l'emploi des moyens de preuve de droit commun (2).

La loi du 25 février n'apporte aucune modification au droit général de transaction qui appartient à la Régie. Celle-ci peut donc user de ce droit dans les

1. V. en particulier le rapport de M. Cordelet au Sénat, *J. O., Doc. parl.*, p. 305, col. 3 et p. 306, col. 1.

2. V. G. Demante, *loc. cit.*, et l'*Instruction* n° 2413, § 5.

conditions habituelles en matière d'inexactitude de déclarations ou attestations de dettes.

L'article 10 établit le délai de prescription applicable à l'action de l'Administration : « *L'action en recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dettes se prescrit par cinq ans à partir de la déclaration de la succession.* » Le point de départ de ce délai est donc le jour de la déclaration de la succession. Le jour du point de départ n'est pas compté, mais l'acte interruptif de prescription doit se produire au plus tard le dernier jour de délai, ou la veille, si le dernier jour est férié. Conformément à l'art. 61 de la loi de frimaire, cette prescription sera suspendue par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration du délai ; mais elle serait acquise irrévocablement si les poursuites commencées étaient interrompues pendant une année, sans qu'il y eut d'instance devant les juges compétents, quand bien même le premier délai pour la prescription ne serait pas expiré.

L'inexactitude des déclarations et attestations de dette est donc assimilée, au point de vue du délai de la prescription, aux omissions dans les déclarations de mutations par décès (1). On fit observer au Sénat

1. Sauf lorsque l'omission porte sur des inscriptions de rentes sur l'Etat ; le délai de prescription est alors de trente ans.

que la simulation d'une dette est beaucoup plus grave qu'une simple omission, et que ce délai de cinq ans devait être augmenté en matière de simulation de dette (1). On constatait d'ailleurs que la législation fiscale comporte des délais de prescription plus étendus dans des cas analogues et même dans des cas moins graves. M. Cordelet exposait que la fraude reposerait en général sur une contre-lettre, et que l'héritier hésiterait devant l'obligation de conserver cette pièce dix ans, par exemple, avec la crainte de la voir disparaître d'une façon quelconque au cours de cette longue période. Cependant on répondit qu'un délai aussi étendu pourrait parfois enlever au déclarant tout moyen de défense : après cinq ans, en effet, les justifications deviennent difficiles à réunir.

Enfin la loi détermine le montant des amendes encourues par les auteurs des déclarations ou attestations de dettes inexactes. L'article 9 est ainsi conçu :
« *Toute déclaration ayant indûment entraîné la dé-*
« *duction d'une dette sera punie d'une amende égale*
« *au triple du supplément de droit exigible, sans que*
« *cette amende puisse être inférieure à 500 francs,*
« *sans décimes. — Le prétendu créancier qui en aura*
« *faussement attesté l'existence sera tenu solidaire-*
« *ment avec le déclarant au paiement de l'amende et*

1. Paroles de MM. Cordelet et Gourju, séance du 24 janvier 1901, *J. O., Débats*, p. 93.

« *en supportera définitivement le tiers* ». La découverte d'une dette indûment déduite permet donc d'exiger le paiement : 1^o du droit fraudé ; 2^o d'une amende égale au triple du montant de ce droit. Si l'attestation du pseudo-créancier a été produite, celui-ci est tenu solidairement avec le déclarant au paiement de l'amende, et il en supportera définitivement le tiers. Quant au droit fraudé, il va sans dire que l'héritier est seul tenu à son paiement. Lorsque la dette a été déduite indépendamment de toute intervention du prétendu créancier, la même pénalité est applicable. Dans ce cas, le déclarant devra donc au total une somme égale au quadruple du supplément de droit exigible. Enfin l'amende en question ne peut jamais être inférieure à 500 francs, sans décimes, ce qui signifie que le *minimum* fixé par la loi ne doit être majoré par aucun décime (1).

Si le législateur n'a pas voulu frapper d'une amende spéciale le prétendu créancier qui a fourni une fausse attestation, c'est par cette considération qu'il n'y a, de toutes façons, qu'un seul fait préjudiciable à punir. Et il a paru juste de fixer au tiers de l'amende totale la part supportée définitivement par ce prétendu créan-

1. La loi du 25 février 1904, en établissant de nouveaux tarifs pour les mutations par décès et les mutations entre-vifs à titre gratuit, affranchit également ces droits de tout décime.

cier, puisqu'il n'agit pas dans un intérêt personnel (1).

Telles sont les pénalités à l'aide desquelles on compte décourager les tentatives de fraude. Des amendes aussi lourdes ne sont pas sans exemple dans notre législation fiscale. Il est à remarquer toutefois que les petites et les grosses dissimulations seront frappées d'une façon très inégale, grâce au *minimum* fort élevé de 500 francs. A cela on a répondu « que le « recours à la juridiction gracieuse permettra toujours d'atténuer l'amende dans les cas où elle serait « excessive (2) ».

1. V. le rapport de M. Cordelet au Sénat, *J. O.*, 1896, *Doc. parl.*, p. 292, col. 1 et 2.

2. Paroles du ministre des finances au Sénat, séance du 24 janvier 1901, *J. O.*, *Débats*, p. 92, col. 2.

CONCLUSION

Après avoir étudié les conséquences déplorables résultant du principe de la non-distraction des charges, nous avons montré de quelle manière les pays étrangers surent nous devancer dans la solution du problème. Puis, revenant en arrière, nous avons dit l'origine du système du législateur de frimaire ; notre exposé historique a fait ressortir ensuite les mesures qui vinrent peu à peu aggraver l'injustice de ce système, et il a souligné comme conséquence de ces aggravations successives, le développement progressif du mouvement d'opinion qui devait aboutir, après de longs attermolements, à la réforme du 25 février 1901. Dans chacune de ces étapes, nous avons rencontré de nouvelles preuves des difficultés particulières que devait résoudre toute loi organisant la déduction des dettes. Ce sont ces difficultés, d'abord, qui ont inspiré les auteurs de la loi de frimaire ; les législateurs étrangers, ensuite, se sont efforcés de prendre les précautions indispensables, en raison des circonstances

propres à chaque nation ; enfin nous avons vu la réforme arrêtée en France à tout instant par ces mêmes difficultés. Il est donc nécessaire de nous poser, en manière de conclusion, la question suivante : la loi du 25 février écarte-t-elle avec succès les difficultés inhérentes à l'application de la déduction des dettes ?

Toutefois, nous ferons une réserve : la réforme, qui constitue un dégrèvement, devait entraîner d'autre part la création de ressources correspondantes. Or, comme il a déjà été indiqué, l'économie de la loi nouvelle au point de vue financier n'a pu rentrer dans le cadre de notre étude. L'ensemble de la loi est d'ailleurs fort complexe, et les résultats financiers qu'elle donnera ne seront point d'une interprétation aisée. Si le rendement des droits successoraux procure des mécomptes au cours des prochains exercices, ne pourra-t-on s'en prendre, non moins qu'à la déduction des dettes, tout ensemble au nouveau mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, et aux tarifs progressifs ?

Les difficultés qu'il nous reste à examiner sont donc relatives à la question des fraudes. Les mesures prises contre la mauvaise foi se résument ainsi : élimination complète de certaines dettes impossibles à vérifier, détermination précise des justifications nécessaires pour l'admission des autres, enfin menaces de pénalités. Quant aux dettes radicalement éliminées, elles

sont réduites à un strict *minimum*, afin de conserver à la réforme une ampleur satisfaisante ; mais force est bien d'avouer que le régime organisé pour contrôler les dettes qui s'appuient sur des titres ne peut avoir qu'une efficacité relative. Pour une grande partie des contribuables, le fisc est toujours l'ennemi, l'enregistrement surtout dont les bases de taxation échappent à la masse du public. On éprouve donc rarement des scrupules à employer tous les moyens capables d'entraver la perception de cet impôt. Or, la déduction des dettes n'offrira-t-elle pas à cette tendance de nombreuses occasions de s'exercer ? Certaines personnes, peut-être, laisseront dans leur succession des billets signés en blanc que les héritiers rempliront à leur gré. Parfois ces derniers n'auront qu'à faire disparaître les quittances qui constatent des remboursements récents. Sans doute, il faut produire des créanciers, et les parents ne peuvent jouer ce rôle, mais les amis et les fournisseurs hésiteront-ils toujours à rendre des services de cette nature, ne fût-ce qu'à charge de revanche ?

Le receveur est en droit de rejeter *de plano* les dettes qui ne résultent pas d'actes authentiques, mais on ne voit point sur quelles considérations il pourra baser l'exercice de cette faculté, s'il veut s'épargner le reproche d'arbitraire. A coup sûr, héritiers et prétendus créanciers s'exposent ainsi à subir des pénalités sé-

vères, mais encore faut-il que la fraude puisse être établie : il est douteux que l'Administration soit mise dans tous les cas sur la trace de ces collusions frauduleuses.

Cependant, il semble qu'il n'était guère possible d'organiser la lutte contre la fraude d'une manière plus précise et plus efficace, à moins de se heurter à d'autres obstacles : en limitant l'étendue de la réforme, on diminuait l'injustice du système de frimaire pour les uns, mais on l'aggravait considérablement pour les autres ; en accordant à l'Administration de larges moyens d'investigation, on aboutissait à des procédés hautement répudiés jusqu'alors par notre législation fiscale. Somme toute, les précautions prises paraissent ne laisser à la mauvaise foi qu'une marge très réduite, et, d'ailleurs, on ne conçoit point une loi d'impôts parfaite sous ce rapport. Un droit fraudé constitue toujours, il est vrai, un préjudice à l'égard de tous les contribuables comme à l'égard du Trésor, mais quelle quantité de fraudes faudrait-il supposer pour approcher de très loin des sommes perçues indûment par suite du principe de la non-distriction des charges ? Il convient donc, avant tout, de se féliciter de la disparition de ce principe qui, de l'aveu de l'Administration, entraînait la perception de 30 millions sur des valeurs absolument fictives. Voici d'ailleurs deux citations qui permettront de mesurer l'importance du progrès qui vient d'être réalisé, quant à la déduction des dettes, par

la loi du 25 février 1901. M. Demante s'exprime ainsi :
« ... En faisant toutes réserves quant au mérite des
« aggravations (d'impôts) proposées, je pense que tout
« est préférable au maintien du principe de la *non-*
« *distraktion des charges* » (1). M. P. Leroy-Beaulieu
est plus énergique encore : « Rien n'égale, dit-il,
« comme excès de pouvoir et comme outrage à la
« justice, l'usage suivi par le fisc en France de taxer
« les successions sans en déduire les dettes. Il est
« impossible de voir un plus monstrueux abus de la
« force publique » (2).

Si encore, avec l'autorité de tels témoignages, il est permis de faire valoir cette considération que la déduction des dettes ne semble pas, en définitive, de nature à inspirer des craintes sérieuses au point de vue budgétaire, il faut donc applaudir sans réserves à une réforme dont les résultats bienfaisants s'accompagnent des raisons les plus hautes qu'aient pu inspirer le droit et l'équité.

1. G. Demante, *loc cit.*, t. II, p. 235, note (2) *in fine*.

2. *Traité de la science des finances*, t. I, p. 580.

VU :

Le Président de la thèse,
H. BERTHÉLEMY.

VU :

Pour le Doyen,
L'Assesseur,
CH. LYON-CAEN.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
GRÉARD.

TABLE DES MATIÈRES

INDICATIONS BIBLIOGRAPHIQUES	1
INTRODUCTION.....	1

PREMIÈRE PARTIE

Le problème et ses diverses solutions.

CHAPITRE I

LE PRINCIPE DE LA NON-DISTRACTION DES CHARGES...	5
§ 1. — Portée du principe.....	5
§ 2. — Conséquences.....	13
§ 3. — Discussion.....	21

CHAPITRE II

LÉGISLATION COMPARÉE	40
Généralités.....	40
§ 1. — Coup d'œil d'ensemble	43
§ 2. — Italie	49
§ 3. — Belgique	52
§ 4. — Alsace-Lorraine.....	56

CHAPITRE III

HISTORIQUE.....	62
-----------------	----

§ 1. — De 1819 à 1848.....	63
§ 2. — De 1848 à 1888.....	66
§ 3. — De 1888 à 1901.....	73

DEUXIÈME PARTIE

Le régime nouveau.

Généralités.....	89
------------------	----

CHAPITRE I

DETTES DÉDUCTIBLES.....	94
§ 1. — Règle générale.....	94
§ 2. — Applications.....	99
§ 3. — Exceptions.....	108

CHAPITRE II

DE LA DEMANDE EN DÉDUCTION.....	120
§ 1. — Epoque à laquelle les demandes en déduction doivent être faites.....	120
§ 2. — Par qui les demandes en déduction doivent être faites.....	122
§ 3. — Bureaux dans lesquels les demandes en déduction doivent être faites.....	123
§ 4. — Forme des demandes en déduction et justifications qui les doivent accompagner.....	124

CHAPITRE III

POUVOIR D'APPRÉCIATION DE L'ADMINISTRATION.....	134
---	-----

CHAPITRE IV

LIQUIDATION DES DROITS. CONTRAVENTIONS ET PEINES.	141
---	-----

TABLE DES MATIERES	161
§ 1. — Liquidation des droits.....	141
§ 2. — Contraventions et peines	145
CONCLUSION.....	153
